



Universidade do Minho
Escola de Direito

Elisabete Carina Inez da Costa

**As regras de aplicação da lei no tempo
nos crimes tributários continuados**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Elisabete Carina Inez da Costa

**As regras de aplicação da lei no tempo
nos crimes tributários continuados**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

outubro de 2019

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição

CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Agradecimentos

Aos meus pais por me terem dado todas as oportunidades que não tiveram.

Ao meu namorado que sempre me acompanhou e nunca deixou de acreditar em mim ao longo de toda a jornada.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha por ter aceite orientar esta dissertação de mestrado e por todas as críticas e observações que fez durante a elaboração da mesma.

Declaração de integridade

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

As regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados

Resumo

A presente dissertação tem como finalidade estudar as regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados. A abordagem tem por base a circunstância de serem aplicadas subsidiariamente as regras gerais de aplicação da lei no tempo do CP ao RGIT, e de existir um regime especial de determinação do momento da prática do facto no RGIT que, apesar de ser bastante próximo ao disposto no artigo 3.º do CP, levanta algumas questões.

Consequentemente, como todas as regras de aplicação da lei no tempo estão condicionadas por aquele que é definido como o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos, se não soubermos ao certo quando o mesmo está verificado, vão surgir sérias incertezas aquando da aplicação da lei no tempo. Com a agravante que pode estar em causa a subsunção de tais regras à figura jurídica do crime tributário continuado.

Assim sendo, propomos um estudo de todas estas matérias que permita conhecer profundamente as regras gerais de aplicação da lei no tempo no RGIT, a regra especial de determinação do momento da prática do facto do artigo 5.º do RGIT, as relações entre ambas, a aplicação destas à figura do crime tributário continuado, bem a própria figura jurídica do crime tributário continuado.

Palavras chave: crime tributário continuado, crimes tributários, regras especiais de aplicação da lei no tempo, RGIT, regras gerais de aplicação da lei no tempo, momento da prática do facto.

The rules of law enforcement in time in continuous tax crimes

Abstract

The purpose of this dissertation is to study the rules of law enforcement in time in continuous tax crimes. The approach is based on the fact that the general rules of application of the law at the time of the Criminal Code are subsidiarily applied to the RGIT, and that there is a special regime for determining the moment of the practice of the fact in the RGIT which, although it is quite close to the provisions of article 3 of the Criminal Code, raises some questions.

Consequently, as all the rules of application of the law in time are conditioned by what is defined as the relevant legal moment for the production of legal effects, if we do not know for certain when the same is verified, serious uncertainties will arise when applying the law in time. With the aggravating factor that may be at stake is the subsumption of such rules to the legal figure of the continuous tax crime.

Therefore, we propose a study of all these matters that will allow us to have a deep understanding of the general rules of law application in time in RGIT, the special rule of determining the moment of the practice of article 5 of RGIT, the relations between the two, their application to the figure of the continuous tax crime, as well as the legal figure of the continuous tax crime itself.

Keywords: continuous tax crime, RGIT, rules of application the law in time, special rules of application the law in time, tax crimes, time of the practice of the fact.

Índice

| | |
|--|-----|
| Introdução | 10 |
| I. As regras gerais de aplicação da lei no tempo no Direito Penal | 17 |
| 1. O princípio da legalidade | 17 |
| 1.1. A exigência de lei em sentido formal | 19 |
| 1.2. A exigência de determinabilidade ou tipicidade | 23 |
| 1.3. A proibição de aplicação analógica da lei penal..... | 28 |
| 1.4. A proibição de aplicação retroativa da lei penal | 32 |
| 2. Os desvios ao corolário da proibição da aplicação retroativa da lei penal | 38 |
| 2.1. A aplicação retroativa da lei penal mais favorável | 38 |
| 2.1.1. A descriminalização ou despenalização das condutas | 42 |
| 2.1.2. A modificação das disposições penais vigentes no momento da prática do facto por lei posterior..... | 47 |
| 2.1.3. Leis intermédias..... | 59 |
| 2.2. As leis temporárias ou de emergência..... | 63 |
| 3. O <i>tempus delicti</i> | 66 |
| II. As regras especiais de aplicação da lei no tempo do Direito Penal Tributário | 70 |
| 4. A aplicação subsidiária do CP aos crimes tributários | 70 |
| 5. O momento da prática do facto nas infrações tributárias | 75 |
| 5.1. O critério da perda do domínio de facto da declaração | 85 |
| 5.2. O critério da violação do dever extrapenal típico | 89 |
| 5.3. Posição adotada sobre o momento da prática do facto nas infrações tributárias | 92 |
| III. Os crimes tributários continuados e as regras de aplicação da lei no tempo | 96 |
| 6. Caracterização e previsão legal da figura do crime tributário continuado | 96 |
| 6.1. Pressupostos de aplicação | 102 |
| 6.1.1. Realização plúrima do mesmo tipo de crime ou tipos diferentes | 102 |
| 6.1.2. Que protejam o mesmo bem jurídico ou essencialmente o mesmo bem jurídico..... | 105 |
| 6.1.3. Realização homogénea ou essencialmente homogénea..... | 109 |
| 6.1.4. No quadro da mesma solicitação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente..... | 112 |
| 6.1.5. Conexão temporal | 117 |
| 6.2. A punição | 119 |
| 7. A aplicação das regras de lei no tempo nos crimes tributários continuados | 123 |

| | |
|---|-----|
| Conclusão | 126 |
| Referências bibliográficas citadas | 129 |
| Jurisprudência citada | 132 |

Lista de abreviaturas

Código Civil – CC

Código de Imposto Municipal sobre Imóveis – CIMI

Código de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis – CIMT

Código Penal – CP

Código de Procedimento e Processo Tributário – CPPT

Código de Processo Penal – CPP

Constituição da República Portuguesa – CRP

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – IRC

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – IRS

Imposto de Valor Acrescentado – IVA

Lei Geral Tributária – LGT

Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras – RJIFA

Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras – RJIFNA

Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT

Introdução

A sociedade, assim como a realidade que lhe está subjacente, está em constante mudança pelo que, sendo o ordenamento jurídico um espelho daquilo que são as crenças sociais, é importante que o mesmo se adapte, pois, essa é a única forma de não ser ultrapassado pela mundividência social¹. Acontece que, não se pode proceder às necessárias alterações ao ordenamento jurídico, desconsiderando os prejuízos que podem advir para os destinatários das normas jurídicas, que organizaram e moldaram as suas atuações de acordo com o que até ao momento em que se alteraram diplomas legais, ou introduziram novos, estava vigente, ou esquecendo que a sucessão de leis no tempo pode levantar dúvidas sobre qual é a lei que está em vigor e qual se deve aplicar aos casos concretos uma vez que a entrada em vigor de uma lei nova não implica uma perda da continuidade da vida social. Na realidade, há factos e situações que, sendo verificados antes da entrada em vigor de uma nova lei, tendem a continuar a projetar-se no futuro² pelo que nos parece que, face a esta situação, é de extrema importância que existam regras que regulamentem a forma pela qual se aplica a lei no tempo, permitam saber o momento jurídico-relevante e que possibilitem a determinação da lei aplicável aos casos concretos.

Só daquele modo é que poderemos aceitar que o ordenamento jurídico pode e deve sofrer aquelas alterações, pois evita-se que se gere o caos jurídico aquando da sucessão de leis no tempo, através de um conjunto de normas que garantem a transição ordenada entre as leis da maneira menos lesiva para os seus destinatários, e que mais salvaguarda a tutela da certeza, segurança e confiança jurídicas, para além de se garantir que não irá existir uma escolha arbitrária de qual lei está em vigor e qual se deve aplicar ao caso concreto. Principalmente em domínios em que poderá em estar causa a subsunção de normas a ilícitos penais ou ilícitos penais tributários, em que sabemos que poderão advir limitações para os direitos, liberdades e garantias fundamentais, e que as leis que se sucedem no tempo tanto podem ser vantajosas como altamente prejudiciais para os seus destinatários.

¹ Cf. Machado, J. Batista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 13.ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2002, p. 223 e seguintes.

Contudo, há que considerar quanto a esta questão Joaquim Freitas da Rocha que a respeito das patologias normativas e proteção da confiança, nomeadamente quanto à proliferação e emanação excessiva de normas jurídicas refere, entre outras coisas, que “(...) a inflação legal, que num primeiro momento até é apontada como um fator de segurança – pois contribui para o desaparecimento de uma lacuna ou de um espaço em branco do sistema – torna-se exatamente no oposto: incerteza aplicativa e desconhecimento normativo”.

Acrescenta, após uma análise de outras patologias normativas, que “(...) na ânsia de regulação, os códigos estáveis, duradouros e sistematicamente arrumados parecem ter dado o lugar a uma massa disforme de leis, decretos, tratados, directivas, regulamentos, normas técnicas, *standards*, etc., os quais, como agravante, não contêm uma disciplina adequada e suficientemente densa que possibilite, só por si, a afirmação de posições jurídica subjetivas merecedoras de protecção por parte do Ordenamento (...)” (itálicos conforme o original). Cf. Rocha, Joaquim Freitas, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, (2010). Disponível em <http://hdl.handle.net/1822/35602> (consultado pela última vez em 07/04/2019).

² Cf. Machado, J. Batista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, op cite, p. 220 e seguintes.

No Direito Penal, as regras de aplicação da lei no tempo estão consagradas constitucionalmente nos artigos 29.º n.ºs 1, 3, 4 da CRP, e são densificadas nas primeiras disposições do CP, nomeadamente nos artigos 1.º, 2.º, 3.º. Elas advêm do princípio da legalidade penal que se assume, através dos seus diferentes corolários de exigência de lei formal, tipicidade das condutas que constituem crime, proibição da analogia, proibição de aplicação retroativa da lei penal, como um verdadeiro limitador de arbítrios por parte do poder punitivo e de protetor de garantias jurídicas. Veja-se que aquelas permitem saber como se deve aplicar a lei no tempo através da regra geral de proibição da retroatividade da lei penal e respetivos desvios, determinar qual o momento jurídico relevante para saber qual a lei a aplicar ao caso concreto, salvaguardando todas as questões que se poderiam levantar em caso de sucessão de leis no tempo, e assumindo um cariz altamente garantístico a favor dos destinatários das normas jurídicas, em detrimento do poder estadual.

Por sua vez, no seio do Direito Penal Tributário, não existe um regime de aplicação da lei no tempo tão denso como anterior, contudo, nem por este motivo as expectativas e posições jurídicas de Direito Penal deixam de estar observadas no mesmo. Pelo contrário, a completude e o carácter garantístico das regras de aplicação da lei no tempo no Direito Penal é tal ordem que, o legislador determinou que o mesmo seria de aplicar, subsidiariamente, a toda a legislação penal de carácter extravagante e aos ramos de Direito especial, como será o Direito Penal Tributário³.

A solução não nos parece de todo estranha, dado que assegura uma eficaz tutela da certeza, segurança e confiança jurídicas no Direito Penal Tributário, à semelhança do que ocorre no Direito Penal. Veja-se que, este ramo de Direito especial apenas se distingue do Direito Penal porque, contrariamente a este último, foi pensado para punir todos "(...) que violam de modo gravoso a legalidade tributária, prejudicando o interesse público do Estado na arrecadação de receitas tributárias, o funcionamento normal da economia e os princípios da igualdade e da equidade tributária"⁴. Assim sendo, tem em vista a proteção de bens jurídicos essenciais, como por exemplo: o de património fiscal e os valores de verdade e lealdade fiscal⁵, o de património

³ Para mais aprofundamentos sobre a questão remetemos, especialmente, para o ponto 4 do II Capítulo desta dissertação.

⁴ Cf. Marques, Paulo, *Infracções Tributárias*, Vol. I, Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007, p.18.

⁵ José Casalta Nabais diz que o legislador português segue um modelo misto no que toca aos crimes tributários. Modelo este que se tem vindo a consolidar e reforçar até ao RGIT, e que implica que se ressalte que, na medida em que as infracções tributárias se polarizam na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes (e demais sujeitos passivos) para com a administração tributária, elas centram-se na violação do dever de cidadania de pagar impostos, na violação do dever fundamental de suportar financeiramente a comunidade estadual. Cf. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Coimbra: Almedina, 2012, p.414 e seguintes.

Com um entendimento muito próximo ao deste autor, dizendo que o bem jurídico é uma mescla entre a proteção do erário público e proteção dos deveres de colaboração para com a Administração Tributária, já se apresentava Dias, Augusto Silva, *O novo Direito Penal Fiscal não aduaneiro*, Vol II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p.263 e seguintes. Do mesmo autor e de igual modo: Dias, Augusto Silva, *Crimes e contraordenações fiscais*, Vol II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*,

financeiro do Estado⁶, o de sistema fiscal⁷, de capacidade contributiva⁸, de dignidade da pessoa humana⁹, de eficiência e eficácia tributárias¹⁰, ou de relação jurídico-tributária. Não é porque se sentiu necessidade de criar um Direito Penal especial, que não pode ser assegurada a aplicabilidade do mesmo regime de lei no tempo e das mesmas garantias jurídicas que advém do princípio da legalidade penal, se isso não coloca em causa as particularidades que se quiseram observadas naquele ramo de Direito, pelo contrário. Do prisma da tutela das expectativas e posições jurídicas, parece-nos que aquelas não estariam devidamente protegidas se as garantias jurídicas que são dadas como adquiridas para o Direito Penal, não fossem aplicadas nos seus ramos de Direito especial, principalmente na circunstância de não colocarem em causa as particularidades dos mesmos.

Mas, apesar de ser verdade o que dissemos sobre a não necessidade de criar um regime diferente de aplicação da lei no tempo para o Direito Penal Tributário, por causa de aplicação do que consta do CP não afetar as particularidades daquele, não podemos achar que isso ocorre em todas as situações.

Não tendo as regras de lei no tempo do CP sido pensadas para se aplicarem a realidades

Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p.445.

Também parecendo ter um entendimento próximo ao de Casalta Nabais no que toca à proteção dos valores de verdade e lealdade fiscal, porque diz que os bens jurídicos protegidos pelas incriminações fiscais são a completa e tempestiva perceção do tributo, o correto exercício da função fiscal e a transparência fiscal: Russo, Pasquale, Guglielmo Fransoni e Laura Castaldi, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano: Giuffrè Editore, 2014, p.212.

⁶ Luís dos Milagres e Sousa, defende que o bem jurídico-protegido pelas incriminações fiscais é o património financeiro do Estado. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, Coimbra: Almedina, 2010, p. 94 e seguintes.

⁷ Veja-se que André Teixeira dos Santos, relativamente ao crime de fraude fiscal, apresenta como bem jurídico protegido todo o sistema fiscal. Cf. Santos, André Teixeira dos, *O crime de fraude fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 111 e seguintes.

Germano Marques da Silva, referindo-se à totalidade dos crimes tributários, diz que o bem jurídico protegido é o sistema tributário. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, p.92.

⁸ Diogo Leite de Campos diz que o princípio da capacidade contributiva decorre diretamente dos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP e tem consagração expressa no artigo 4.º da LGT. Deste princípio decorre a ideia de "(...) os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento, da utilização deste e do património. A capacidade contributiva dialoga também com as normas tributárias da igualdade e da generalidade e com a norma da justiça tributária. E é integrada por ingredientes económicos, em termos de capacidade económica". Acrescenta, ainda, o autor que "Na sua vertente *positiva*, a capacidade contributiva significa que todo aquele que dispõe de rendimentos ou riqueza ou realiza despesas deverá pagar impostos". Cf. Campos, Diogo Leite de, *As garantias constitucionais dos contribuintes*, Vol. I, em *Lições de Fiscalidade*, de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Coimbra: Almedina, 2015, p.125 e seguintes.

Ora, se assim é, compreendemos que este é um bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais pois, se a pessoa comete um crime tributário de modo a eximir-se ou a diminuir o montante de tributo que deveria, ela está a violar o princípio da capacidade contributiva subjacente aos tributos existentes.

Em todo o caso, e entendendo expressamente de que a capacidade contributiva o bem jurídico tutelado, veja-se Sousa, José Alfredo da, *Direito Penal Fiscal – uma prospectiva*, Vol II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, 1999, p.170.

⁹ Previsto no artigo 1.º da CRP e no artigo 6.º n.º 1 al.a da LGT, deste princípio resulta que o Estado não pode tributar os rendimentos e a riqueza necessários a satisfazer o seu mínimo de existência. Cf. Campos, Diogo Leite de, *As garantias constitucionais dos contribuintes*, op cite, p. 127 e seguintes.

Entendemos que se alguém por via de um crime tributário obtém vantagens que de outro modo não teria, podemos considerar que muito provavelmente estará a colocar em causa este princípio constitucional.

¹⁰ Luciano Gomes Filippo, diz que uma tributação eficiente é aquela em que há a maior arrecadação de tributos possível, com o mínimo de gastos associados, que causa o menor incómodo para os contribuintes e na qual os interesses e a satisfação daqueles seja preservada ao máximo. A eficácia está relacionada com o grau de realização dos objetivos estabelecidos. Filippo, Luciano Gomes, *Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais*, Vol. I, em *Lições de Fiscalidade*, de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Coimbra: Almedina, 2015, p.155 e p.159 e seguintes.

Se determinado agente por via de um crime tributário consegue isentar-se do pagamento do tributo ou diminuir o montante a ser pago, obviamente que coloca em crise a eficiência e a eficácia nos termos mencionados. Essencialmente vão ser arrecadados menos tributos e haverá uma menor satisfação dos interesses dos sujeitos passivos, assim como os objetivos estabelecidos não serão totalmente alcançados.

como a de Direito Penal Tributário, é normal que se tenha mostrado necessário prever uma norma especial, para acautelar as situações em que a simples subsunção daquelas regras gerais de lei no tempo poderia conduzir a resultados absurdos. Essa norma é a que consta do artigo 5.º do RGIT que, paralelamente às normas que preveem a aplicação subsidiária das regras de lei no tempo do CP ao RGIT, regula a forma pela qual se determina o momento da prática do facto nas infrações tributárias, regime que se aplica conjuntamente com aquelas regras gerais às infrações tributárias¹¹. Deste modo, não só não se excluiu a hipótese de os destinatários das normas jurídicas usufruírem das regras gerais da CRP e do CP, em relação às quais já possuíam expectativas e posições jurídicas, mas também se garantiu que elas não se aplicassem cegamente e com desconsideração das expectativas e posições jurídicas de cariz tributário. Se houve necessidade de criar um regime distinto para determinada realidade, demonstrativo que entre as infrações e sanções penais tributárias e as infrações e sanções penais há uma mera semelhança¹², visto que o que se pretende é atribuir relevância jurídico penal a condutas que têm na sua base uma relação jurídica do Direito Tributário, que tem características próprias que dificilmente seriam objeto de atenção no Direito Penal, então, não se poderia deixar de ter em conta que, para efeitos de aplicação daquelas regras de lei no tempo, poderia ser necessário, igualmente, regras específicas para aplicar conjuntamente com aquelas de modo a assegurar as particularidades que jamais seriam abrangidas com a simples aplicação daquelas.

Acontece que, não obstante o que se referiu, não podemos deixar de vislumbrar que a aplicação conjunta das regras gerais de aplicação da lei no tempo com a regra especial de aplicação da lei no tempo do RGIT é uma tarefa isenta de alguma complexidade, uma vez que, o artigo 5.º do RGIT levanta algumas questões sobre o momento da prática do facto. Isto porque, se em relação a uns tipos penais tributários não há especiais considerações a tecer face ao regime que já resultava do Direito Penal, em relação a outros, que comportam a consideração de existência de obrigações tributárias acessórias de natureza documental para efeitos de determinação do momento da prática do facto, já não será assim dado que não há por parte da norma qualquer especial previsão para o efeito¹³. Concludentemente, se não sabemos qual o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídico-penais, no âmbito daqueles tipos penais tributários, vão surgir sérias incertezas quanto à aplicação das regras gerais da lei no tempo

¹¹ Cf. Martínez, Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2000, p.345.

¹² Cf. Gomes, Nuno de Sá, *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*, 2.ª edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 97. No mesmo sentido veja-se Marques, Paulo, *Infrações Tributárias*, op cite, p. 19. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p.406.

¹³ Assim já havíamos entendido no projeto desta dissertação de mestrado.

nestes casos, situação que nos parece agravada quando em causa poderá estar a subsunção de normas jurídicas a figuras como a do crime continuado, prevista no artigo 30.º n.º 2 do CP.

Aquela, para além de ser aplicável subsidiariamente ao RGIT, é recorrentemente utilizada no âmbito dos processos que importam a aplicação daquele diploma, visto que parece existir facilidade para a prática de crimes tributários na forma continuada, devido ao lapso de tempo que decorre desde a prática do crime até à sua detetação e instauração do correspondente procedimento criminal, bem como devido ao facto de grau de censura social associado àqueles ser diminuto¹⁴, pelo que nos parece pernicioso que não haja um regime que, sem margem para dúvidas, permita saber quando se iniciou e terminou a continuação criminosa, que ações ou omissões devem integrar aquela, ou mesmo que permita determinar qual a lei aplicável ao caso concreto ou esclareça como aplicar a lei no tempo.

Portanto, face do exposto, propomos com esta dissertação, a realização de um estudo sobre as regras de aplicação da lei no tempo no âmbito dos crimes tributários continuados, por forma a conseguirmos não só estudar as regras gerais de aplicação da lei no tempo nas infrações tributárias, a regra especial de aplicação da lei no tempo constante do artigo 5.º do RGIT, compreender de que forma estas se articulam entre si, mas também perceber como as mesmas se aplicam e quais as dificuldades que se levantam aquando da subsunção destas ao crime tributário continuado¹⁵. Deste modo, para além de podermos aproveitar para voltarmos o estudo das regras de aplicação da lei no tempo no Direito Penal Tributário para um desafio atual, como será o da aplicação daquelas no âmbito da mencionada figura jurídica, poderemos obter mais conhecimento da mesma, bem como poderemos dar tratamento a duas matérias que apesar de terem sido objeto de atenções no seio do Direito Penal não o foram Direito Penal Tributário. Não é porque este é um ramo de Direito especial em relação àquele, em que se observa que há aplicação subsidiária tanto das regras de lei no tempo, como da própria figura do crime continuado¹⁶, que poderemos desconsiderar a pertinência de um estudo voltado para o Direito Penal Tributário destas matérias, ou mesmo desconsiderar a possibilidade de existência de particularidades que devem ser observadas e estudadas para efeitos daquele ramo de Direito, principalmente dada a situação que anteriormente descrevemos.

Agora, cabe apenas esclarecer que o nosso estudo se vai iniciar pela fonte das regras de

¹⁴ Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p.108.

¹⁵ Também já assim nos havíamos pronunciado no projeto desta dissertação de mestrado.

¹⁶ Como melhor se irá compreender, e como será mencionado, o regime de determinação do momento da prática do facto não é aplicável subsidiariamente ao RGIT. Este diploma possui um regime específico que afasta a aplicação daquele.

aplicação da lei no tempo para efeitos de Direito Penal: o princípio da legalidade. Após o devido enquadramento do princípio, através de uma menção aos fundamentos que estiveram na sua origem e que, conseqüentemente, levaram a que ele assumisse os contornos que hoje lhe conhecemos, vamos analisar os seus diferentes corolários, bem como eventuais desvios aos mesmos. Assim, ser-nos-á possível compreender de que forma cada um deles contribui para a confiança, certeza e segurança jurídicas, mas também perceber como cada um deles se manifesta na aplicação da lei no tempo aos crimes continuados e, mais propriamente, os crimes tributários continuados. Isto porque, a circunstância de as normas sobre a lei no tempo e sobre o crime continuado do CP serem aplicadas subsidiariamente no RGIT, permite-nos dar, desde logo, a abordagem penal-tributária que pretendemos pois, se há identidade nos regimes de aplicação então também os efeitos jurídicos observados serão os mesmos para o Direito Penal e para o Direito Penal Tributário. Desta forma, não será de estranhar que, desde logo, apresentemos ou exemplifiquemos os efeitos jurídicos da aplicação do princípio da legalidade e respetivos corolários sob uma perspetiva voltada para os crimes tributários e, mais propriamente para os crimes tributários continuados, ou apresentemos os mesmos efeitos jurídicos para o crime continuado e crime tributário continuado.

Só não se procederá daquela forma no que respeita à determinação do momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídico-penais em que a regra constante do artigo 3.º do CP não se aplica, devido à criação pelo legislador do RGIT do mencionado artigo 5.º do RGIT, que trata da regra especial de determinação do momento da prática do facto para as infrações tributárias. Porém, antes de estudarmos aprofundadamente esta questão, bem como as dúvidas e particularidades que a mesma importa para a aplicação no tempo, será de proceder à análise do regime constante do artigo 3.º do CP, e à análise concreta da aplicação subsidiária das normas do CP no RGIT. A primeira porque entendemos que a matriz da regra de determinação daquele momento no RGIT se encontra naquele artigo do CP. A segunda porque não é suficiente que seja mencionado que as regras do CP se aplicam no RGIT, é preciso demonstrar e entender devidamente esta aplicação, não só para consolidar tudo quanto foi referido aquando da menção do princípio da legalidade, respetivos corolários e desvios, mas também para que se esteja, efetivamente, em condições de entender a regra especial de aplicação da lei no tempo, prevista no artigo 5.º do RGIT.

Uma vez realizada a análise sobre todas as regras gerais e especiais de aplicação da lei no tempo que são subsumidas ao RGIT, será altura de as relacionar com a figura jurídica do crime

tributário continuado. Para tanto, realizar-se-á um estudo das características, dos pressupostos aplicativos da figura e da sua forma de punição. Só dessa forma será possível compreender todas as particularidades que se foram observando ao longo dos anteriores capítulos, mas também só daquele modo se vai conseguir não descurar da possibilidade de, num sentido mais estrito, a sucessão de leis penais e regras de aplicação da lei no tempo poderem influenciar a forma pela qual se verificam ou não pressupostos de aplicação da figura jurídica, bem como a respetiva punição. Para além disso, é de dizer que só depois de tudo isto julgamos estar em condições de analisarmos a concreta aplicação das regras de lei no tempo à figura do crime tributário continuado, dando conta das dificuldades sentidas e das soluções para as mesmas.

Esperamos que, depois de todo este caminho trilhado, nos seja possível tomar as devidas conclusões sobre as regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados nos termos que propusemos estudar.

I. As regras gerais de aplicação da lei no tempo no Direito Penal

1. O princípio da legalidade

Não se sabe ao certo em que momento surgiu o princípio da legalidade, dividindo-se os autores entre a afirmação de que o mesmo apareceu pela primeira vez em 1215, na Magna Carta inglesa¹⁷, e outros dizendo que o mesmo surgiu em 1776, nas Constituições de alguns Estados americanos¹⁸. O certo é que o princípio da legalidade penal, tal como hoje o conhecemos, é em grande parte fruto das revoluções liberais e do pensamento iluminista que se apresentaram como forma de reação contra os regimes absolutistas europeus¹⁹. Nestes, o monarca centralizava todos os poderes estaduais (legislativo, executivo e judicial) na sua pessoa, o que lhe permitia, arbitrariamente, sob a justificação de que era o representante de Deus na Terra e de que atuava consoante a vontade Dele, criar, executar e aplicar as leis, sem salvaguardar garantias jurídicas de defesa.

O paradigma só se alterou quando os revolucionários liberais, fortemente influenciados pelo pensamento Iluminista, trouxeram a consciência de que o poder punitivo estadual não poderia ser arbitrário, nem poderia estar centralizado numa só pessoa. É ao povo que pertence o poder soberano, que o exerce através da eleição dos seus representantes que, em seu nome, ditam quais condutas constituem crime e quais as sanções aplicáveis, de acordo com os bens jurídicos essenciais à vida em comunidade. Não é possível determinar casuística e arbitrariamente as condutas puníveis e as penas aplicáveis pois, isso impede a qualquer um saber com o que legalmente esperar da ação punitiva do Estado e, conseqüentemente, de defender-se. Existem direitos, liberdades e garantias que devem ser salvaguardados e isso só é exequível se existirem leis escritas, claras e precisas, que defendam a certeza e a segurança jurídicas, emanadas por um órgão legitimado pelo povo para tal. Este, contrariamente ao que ocorria durante a época absolutista, não é o mesmo que aplica a lei aos casos concretos, por força do princípio da separação de poderes.

Contudo, a afirmação do princípio da legalidade não teve apenas fundamentos políticos,

¹⁷ Neste sentido: Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, traduzido por Jose Arturo Rodríguez Muñoz, Vol. I, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1957, p.132 e 133; Ramírez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, 4.ª edição, Barcelona: PPU, 1994, p.123 e Gomes, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996, p.34. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, Lisboa: Almedina, 2006, p. 83.

¹⁸ Cf. Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, Reimpressão, traduzido por Diego Manuel Luzon Pena e Miguel Diaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Tomo I, Madrid: Civitas, 2008, p. 142 e seguintes. Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, 2.ª edição, Tomo I, Barcelona: Bosh, 2001, p. 66.

¹⁹ Neste sentido: Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, 3.ª edição, revista e atualizada, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 91 e seguintes; Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, 4.ª edição, traduzido por José Luis Manzanares Samaniego, Granada: Editorial Comares, 1993, p. 117 e seguintes.

outros também se afirmaram²⁰.

Desde logo, a teoria do fim de prevenção geral negativa ou da coação psicológica, de Feurbach, introduziu o pensamento de que o Direito Penal evita ou mantém a violência social em níveis toleráveis e, por esse motivo, a pena é um mal necessário para salvaguardar a vontade do sistema jurídico de não pretender que se atue em desconformidade com o que ele próprio impõe ou proíbe. Assim, a lei tem de ser anterior à ação ou omissão do agente, por forma que seja possível aos cidadãos terem conhecimento, antes da prática do facto, de que a conduta é punível com determinada pena e, concludentemente, seja possível a estimulação dos possíveis infratores a não atuarem contra ela²¹.

Por outro lado, o princípio da culpabilidade permitiu que se limitasse a medida das penas aplicáveis. Atribuindo à culpa o papel de graduação da pena aplicável e, enquanto juízo de censura dirigido à ação ou omissão do agente, aquele princípio tornou-se o limite da pena pois, em virtude do mesmo, a ninguém poderia ser aplicada uma sanção que vá para além do grau de culpa²². Apesar de o objetivo da punição ser evitar que o agente não volte a praticar o crime e influenciar os restantes a não agir da mesma forma, a pessoa não pode ser sancionada com uma pena, de tal modo gravosa e desproporcional, que a torne um simples objeto nas mãos do poder estadual, sob pena de se admitirem arbítrios por parte do poder punitivo e de nada servirem as suas garantias de defesa.

Todos os fundamentos culminaram na afirmação do Estado de Direito e do princípio da legalidade previsto nos artigos 29.º CRP e 1.º CP²³, princípio do qual resultam um conjunto de corolários que, para além de serem essenciais para a certeza, segurança e confiança jurídicas dos destinatários das normas jurídicas, são essenciais para uma correta aplicação da lei no tempo no Direito Penal e no Direito Penal Tributário. Isto porque, apesar de os corolários se dividirem em

²⁰ Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 153 e seguintes; Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p.91 e seguintes; Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, Coimbra: Almedina, 2010, p.54 e seguintes; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, 2.ª edição, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 179 e seguintes.

²¹ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 35 a 36 e p. 225. No mesmo sentido estão, entre outros, Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 180.

Taipa de Carvalho, por outro lado, considera que esta teoria não é um fundamento que esteve na génese do princípio, e sim um contributo histórico, proveniente do próprio Direito Penal, que teve importância para a afirmação do princípio da proibição da retroatividade da lei penal. Cf. Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 99.

²² Entre outros autores, Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p.19 e seguintes; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 81; Jakobs, Gunther. *Estudios de Derecho Penal*, traduzido por Enrique Peñaranda Ramos, Carlos J. Suárez González e Manuel Cancio Meliá, Madrid: Editorial Civitas, S. A., 1997, p. 365 e seguintes. Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 64. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, 2.ª edição, revista e atualizada, Vol. II, Lisboa: Editorial Verbo, 2005, p.149 e seguintes.

²³ O princípio da legalidade e respetivos corolários não se afirmaram apenas para efeitos penais, mas também noutros ramos de Direito. Veja-se que o artigo 8.º n.º 1 da LGT dispõe, entre outras coisas, que estão sujeitos ao princípio da legalidade a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais. Para os efeitos que aqui estamos a estudar, importa aquela norma associada ao princípio da legalidade na vertente penal, aplicável aos crimes tributários nos mesmos termos de Direito Penal, por via dos artigos 8.º n.º 1 da LGT e 3.º al.a do RGIT, que analisaremos no Capítulo II desta dissertação.

diferentes âmbitos como são a exigência de lei em sentido formal, exigência de determinabilidade ou tipicidade, proibição de aplicação analógica e proibição da retroatividade da lei penal, a verdade é que todos eles, ainda que uns mais diretamente que outros, oferecem um contributo para as regras de aplicação da lei no tempo aos casos concretos, e em particular ao crime continuado ou crime tributário continuado. Independentemente da nossa opinião de que os três primeiros são efetivados através da regra geral de aplicação da lei no tempo: a proibição de aplicação retroativa da lei penal.

Vamos assim proceder à sua análise.

1.1. A exigência de lei em sentido formal

Muitas vezes referido no seu brocardo latino de *nullum crimen sine lege scripta*, ou seja, não há crime sem lei escrita, este corolário do princípio da legalidade veio excluir a possibilidade de se determinarem por referência ao direito consuetudinário, ou àquela que seria a vontade divina, as condutas puníveis e respetivas sanções.

A situação constituía um forte atentado à confiança, certeza e segurança jurídicas porque, para além de não permitir que se soubesse que condutas lesavam bens jurídicos essenciais, não existiam regras a determinar quais as penas aplicáveis nem as respetivas medidas. Isso era feito arbitrariamente pela pessoa que julgava, e a situação só se veio a alterar com as revoluções liberais. Foram estas que, como anteriormente vimos, influenciadas pelo pensamento iluminista, sedimentaram a ideia de que a definição dos crimes, penas, medidas de segurança e respetivos pressupostos, bem como o processo criminal, constituía um poder que pertencia ao povo que, por sua vez, o deveria exercer por intermédio de representantes²⁴.

Seriam aqueles que, em nome do povo, iriam criar os diplomas legais, que expressassem a vontade coletiva quanto às condutas que constituíam crime e as respetivas penas, para depois serem aplicados ao caso concreto por um órgão diferente do que os criou. Ou seja, contrariamente do que ocorrera até aquele momento, o órgão com poderes para criar leis, não possuía poder para as executar e aplicar ao caso concreto pois, apenas deste modo se se asseguraria que os diplomas emanados por representantes do povo iriam cumprir a sua função de limitadores de arbítrios punitivos, mas também a função de serem vinculativos, inclusivamente, para os elementos do órgão que os elaborou. Se assim não acontecesse, corria-se o risco de aquele não os elaborar à

²⁴ Remete-se para a nota de rodapé n.º 20.

luz dos interesses coletivos e sim de interesse próprios, por forma a criar situações injustas de vantagem. Ora, isto daria possibilidade de se observarem arbitrios semelhantes aos que ocorriam no Antigo Regime, que são inadmissíveis à luz dos direitos fundamentais.

Na atualidade, e em particular nosso ordenamento jurídico, o princípio da legalidade no corolário da exigência de lei formal mantém aquela configuração, conforme se observa no artigo 165.º al.c da CRP. Este dispõe que é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a definição dos crimes, penas, medidas de segurança e respetivos pressupostos, bem como processo criminal²⁵, o que significa que elas só podem assumir a veste de lei ou decreto-lei autorizado do Governo.

Relativamente ao último, apesar de constituírem matérias cuja competência para legislar pertence à Assembleia da República que, por excelência, é o órgão que representa a pluralidade dos interesses coletivos, pode a mesma dar autorização ao Governo para, também ele, legislar sobre tais matérias²⁶. Contudo, a competência dada àquele órgão não é tão lata como a da Assembleia da República dado que a lei de autorização legislativa tem de definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, tal como dispõe o artigo 165.º n.º 2 CRP. Isto significa que se o Governo utilizar da faculdade que lhe foi dada estará vinculado ao conteúdo da autorização²⁷.

Jamais se poderia admitir a hipótese de aquelas matérias serem de competência concorrente entre os dois órgãos, ou de facultar, pura e simplesmente, à Assembleia da República a possibilidade de a mesma dar uma autorização ao Governo para legislar, sem definição do âmbito da mesma e sem meios de reagir contra as situações em que a mesma é desrespeitada. Nesse caso, estaria a admitir-se que os dois órgãos pudessem livremente criminalizar, descriminalizar, alterar os pressupostos, as sanções de ações e omissões puníveis, bem como o processo criminal, podendo mesmo entrar em conflito e, conseqüentemente, colocar em prejuízo a certeza, segurança e a confiança jurídica dos cidadãos.

Deve ser a Assembleia da República a reconhecer que se devem criminalizar,

²⁵ Esclareça-se que, ainda que desta norma não resulte expressamente que se aplica às regras da lei no tempo, pensamos que aquelas se enquadram nos crimes e seu processamento, dado que é impossível dizer que alguém cometeu um crime sem saber se a conduta era punível ao tempo em que foi praticado, aquelas matérias tratam-se de reserva relativa da Assembleia da República, o que significa que também elas só podem assumir a veste de lei ou decreto-lei autorizado do Governo.

²⁶ Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p.157.

²⁷ Gomes Canotilho, entre outras coisas, diz que um dos limites materiais das leis de autorização é, precisamente, o facto de terem de definir o objeto da autorização. Aquelas não querem limitar-se a ser cheques em branco, é necessário especificar e, não apenas de um modo vago e genérico, dizer que matérias são objeto dos decretos-lei autorizados (princípio da especialidade das autorizações legislativas). Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, 6.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p.852.

Américo Fernando Brás Carlos, ainda que nos parecendo que se esteja a referir à exigência da lei formal no âmbito do Direito Tributário e não do Direito Penal Tributário, tem um entendimento que consideramos plenamente enquadrável aqui, que é o de que “A lei de autorização legislativa, não sendo um cheque em branco, não é, contudo, uma ordem ao Governo para legislar. A AR concede uma autorização para o fazer, a qual o Governo utilizará ou não, sendo certo que se o fizer está obrigado a respeitar os parâmetros constantes da lei autorizante”. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p.100.

descriminalizar condutas ou alterar sanções que antes estavam previstas em lei formal ou em decreto lei autorizado, fazendo uma lei de autorização nesse sentido, sob pena de não se vislumbrarem motivos para que o Governo exerça tal poder²⁸. Apesar de este também ser, como a Assembleia da República, um órgão demonstrativo da vontade soberana do povo, dado que o número de lugares ocupados na Assembleia pelos diferentes deputados é um reflexo do que foi demonstrado pelo povo nas eleições, ele não pode alterar as leis penais à margem do conhecimento daquela. Na medida em que a CRP enquadró aquelas matérias como competência exclusiva deste órgão então deve ser ele, em primeira instância, a ter iniciativa e tomar posição sobre as necessidades de alteração à lei, ainda que depois possa elaborar uma lei que dê autorização ao Governo para legislar sobre aquelas²⁹.

Quanto ao motivo subjacente à opção de sujeitar a lei formal estas matérias, diga-se que se fosse possível legislar por via de qualquer ato normativo sobre a definição dos crimes, penas, medidas de segurança e respetivos pressupostos, bem como processo criminal, estaríamos a admitir que estas matérias pudessem facilmente ser alteradas o que para além de permitir sucessivas restrições a direitos, liberdades e garantias, cuja sua definição e possível restrição compete à Assembleia da República ou ao Governo, este mediante autorização do primeiro, nos termos dos artigos 165.º al.b, e 18.º n.º 2 e n.º 5 da CRP³⁰, ia retirar qualquer sentido prático à cristalização de tais matérias e colocaria em causa a certeza, segurança e confiança jurídicas.

Por exemplo, veja-se que quanto às regras de aplicação da lei no tempo, enquadradas no âmbito do processo penal e do processo penal tributário, é preciso definir, em termos rigorosos, o regime que permite determinar o momento da prática do facto, uma vez que este se assume como verdadeira garantia de defesa dos cidadãos face ao poder punitivo estadual pois, no limite, pode excluir a punição da conduta, motivo pelo qual a sua definição não pode ser deixada na liberdade do aplicador da lei³¹. Se pudesse facilmente alterar-se o regime de determinação do

²⁸ Como entende Gomes Canotilho, ainda que não se referindo exclusivamente ao âmbito penal, as matérias em questão são de competência exclusiva da Assembleia da República e, por isso, não deve esta, a solicitação do Governo, demitir-se das suas responsabilidades, e confiar naquele órgão discricionariedade total na emanação de leis delegadas. Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, op cite. p.852.

²⁹ Taipa de Carvalho a respeito da questão diz que, se o Governo tivesse competência para descriminalizar ou reduzir as sanções criminais definidas e estabelecidas por lei formal ou por decreto-lei sob autorização legislativa, o princípio da separação de poderes perderia a sua eficácia, porque estamos no seio de matérias que são da exclusiva competência da Assembleia da República, em relação às quais viria aquele órgão, posteriormente, alterar negativamente o que foi legislado. Acrescenta que apenas as matérias não contidas dos artigos 164.º e 165.º da CRP é que são concorrentes, pelo que sendo exclusiva competência da Assembleia da República, a definição dos bens jurídico-penais, artigos 17.º, 18.º e 165.º n.º1 al.c CRP, competência que não é arbitrária, e que constitui uma verdadeira função, então não faria sentido admitir que o Governo pudesse vir dizer, sem qualquer autorização para isso, que aqueles não têm dignidade penal ou não devem ter a proteção que a Assembleia considerou que deveriam ter. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p.157.

³⁰ Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, op cite, p.612; Alexandrino, José Melo, *Direitos Fundamentais: Introdução Geral*, Cascais: Príncipia, 2007, p. 127.

³¹ As questões de aplicação da lei no tempo vão ser objeto de análise nesta dissertação nos pontos 1.4 e seguintes do Capítulo I. Quanto à aplicabilidade subsidiária destas regras ao RGIT, bem como de todas as regras da parte geral (aqui incluindo-se as da figura do crime continuado

momento da prática do facto seria difícil saber se estaríamos ou não a aplicar retroativamente uma lei, ou saber qual a lei posterior mais favorável no caso concreto. De igual modo, não saberíamos como subsumir as regras de lei no tempo à própria figura do crime continuado ou crime tributário, situação que nos parece agravada quando sabemos que aquelas mesmas regras sobre a lei no tempo e do crime continuado, pertencentes ao Direito Penal e, mais propriamente, ao CP, são aplicadas no âmbito de ramos de Direito Penal especial, como será o Direito Penal Tributário³².

Consequentemente, todas aquelas situações levariam não só ao caos no ordenamento jurídico, como a que se duvidasse que a lei não seria alterada, arbitrariamente, em desrespeito pelo que é defendido pela Assembleia da República, por órgãos sem competência para tal e motivos injustificados.

Por último, e porque é importante esclarecer, a exigência de lei formal é igualmente aplicável ao Direito Penal Tributário, por via dos artigos 8.º da LGT, 2.º e 3.º al.a do RGIT³³. Isso significa que a definição das condutas que constituem infrações tributárias, das sanções a aplicar, respetivos pressupostos e processo criminal é competência da Assembleia da República, podendo ser dada, igualmente, autorização ao Governo para legislar sobre estas matérias. No entanto, é importante não confundir esta aplicabilidade do corolário da lei formal nas infrações tributárias com a exigência de lei formal que está subjacente à criação de impostos, também prevista no artigo 8.º da LGT e 103.º n.º 2 da CRP. Apesar das similitudes, não nos poderemos esquecer que estamos no âmbito do Direito Penal Tributário em relação ao qual nos interessa o princípio da legalidade na sua vertente de Direito Penal, dado que é essa que subsidiariamente é aplicável ao RGIT, ao abrigo do artigo 3.º al.a do RGIT.

O princípio da legalidade, no corolário da exigência de lei formal, só nos interessaria na medida em que tivesse sido desrespeitado e estivesse a correr um processo penal tributário, em relação ao sujeito passivo, de um imposto ilegal. Como o imposto seria inconstitucional, não faria sentido estar a apurar a responsabilidade penal com base no mesmo, o que levaria à extinção do

previstas no artigo 30.º do CP), veremos que aquela ocorre sempre que aquele diploma seja omissivo. Para mais desenvolvimentos sobre a questão, e sobre a determinação do momento da prática do facto à luz do seu artigo 5.º, remetemos para o II Capítulo.

³² Como melhor se verá no ponto 3 deste Capítulo e no ponto 5 do II Capítulo, nem o CP nem o RGIT dizem como se determina o momento da prática do facto nos crimes continuados ou crimes tributários continuados. Em todo o caso, se a “regra geral” de determinação do momento da prática do facto pudesse ser facilmente alterada, as dificuldades descritas para determinação da lei aplicável, regimes posteriores mais favoráveis, seriam agravadas. Atente-se que a forma pela qual a doutrina veio a definir como se determinaria o momento da prática do facto na figura não deixa de ter na sua base aquele mesmo regime pelo que, se aquele se alterar constantemente então este também terá de o ser.

³³ Sobre a concreta questão do princípio da legalidade nas infrações tributárias, distinguindo o mesmo para efeitos de crimes e contraordenações tributárias, ainda que sumariamente, veja-se Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 20.ª edição, Navarra: Civitas, 2010, p.389.

Como já mencionamos, apenas nos importa o princípio da sua vertente de Direito Penal, pelo que esclarecemos que nos iremos referir a crimes tributários e infrações tributárias, como conceitos sinónimos.

processo. Independentemente da censura que a conduta merecesse, o Direito Penal Tributário tem subjacente o Direito Tributário e a relação jurídica tributária, pelo que se são cobrados impostos ilegais, então não pode o Estado responsabilizar a pessoa que não os pague visto que, nos termos do artigo 103.º n.º 3 da CRP, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação ou cobrança não se faça nos termos da lei.

1.2. A exigência de determinabilidade ou tipicidade

Diretamente relacionado com o anterior corolário de exigência de lei formal está a exigência de *nullum crimen, nulla poena sine lege certa*. A lei formal de que falamos, para além de ter de ser emanada por um órgão legitimado pelo povo, tem de permitir aos seus destinatários saberem quais os bens jurídicos protegidos ou, no caso do Direito Penal Tributário, os bens ou interesses financeiros juridicamente protegidos, deveres impostos no interesse da tributação³⁴ e quais as condutas que os infringem. Para conseguir alcançar aquele fim, o legislador descreve e concretiza, nos tipos legais, através de elementos objetivos, subjetivos e normativos, quais as ações ou omissões que lesam os bens jurídicos essenciais à comunidade e respetivas sanções³⁵.

Os elementos objetivos são aqueles que são apreendidos pelos sentidos e referem-se à descrição da ação, objeto da ação, resultado verificado em virtude da conduta e circunstâncias externas do facto e do autor³⁶.

Os elementos subjetivos concretizam o estado psíquico do agente aquando da conduta. Remetem para o dolo e a negligência, mas são mais latos e integram aqueles as intenções e tendências que caracterizam, mais detalhadamente, a vontade de praticar a conduta³⁷.

Os elementos normativos, por sua vez, apenas são compreendidos por um processo intelectual ou valorativo³⁸ porque se tratam de conceitos criados para concretizarem, para efeitos legais, realidades específicas de diferentes ramos de Direito. São exemplos de elementos normativos do tipo, conceitos como os de “documento fiscalmente relevante”, “liquidação, entrega

³⁴ Cf. Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, op cite, p. 40.

³⁵ No sentido de existirem três elementos do tipo está Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Pena*, 2.ª edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2003, p. 16. Contudo, alguns autores apenas subsumem ao tipo elementos descritivos e normativos, como é o caso de Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p. 24; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.288.

³⁶ Cf. Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p. 247 e seguintes.

³⁷ Cf. Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p. 285 e seguintes. Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, 2.ª edição, op cite, p. 180 e seguintes; Ramírez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, op cite, p. 292 e seguintes; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 16.

³⁸ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.288 e seguintes; Ramírez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, op cite, p. 269; Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, op. cite, p. 243; Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 187.

ou pagamento da prestação tributária” presentes, respetivamente, nos artigos 87.º n.º 1 e 103.º n.º 1 do RGIT, cujo o seu entendimento pressupõe que se tenha presente que aqueles respeitam ao Direito Tributário, dado que este lhes atribui um significado próprio.

Note-se que os bens jurídicos, apesar de estarem na base da criação das normas penais, não são partes integrantes da mesma pelo que o legislador não refere expressamente quais pretendeu proteger³⁹. Para que os destinatários das normas conheçam os bens jurídicos protegidos, as ações e omissões os lesam e moldem as suas condutas em função do que dispõe a lei⁴⁰, deve esta evitar o uso de cláusulas gerais, conceitos indeterminados ou ambíguos nos vários elementos que compõem o tipo legal⁴¹.

Obviamente que, independentemente das intenções subjacentes a este corolário do princípio da legalidade, jamais o grau de determinabilidade das normas jurídicas pode ser absoluto. Não só porque uma mesma palavra assume diferentes significados, consoante o contexto em que é usada, mas também porque o próprio legislador tem necessidade de recorrer a elementos normativos para descrever realidades jurídicas que integram as condutas típicas. Assim sendo, será sempre admitida uma certa incerteza decorrente da norma, o que tem a vantagem de permitir que a mesma se possa adaptar às mutações sociais, às necessidades punitivas, e de conseguir fazer aquela abranger uma multiplicidade de condutas que julgamos ter dignidade penal, sem ser necessária a sucessão de leis penais⁴².

Contudo, tanto a incerteza admitida pela norma assim como os conceitos indeterminados, ambíguos, remissões têm de ser utilizados só quando se figuram necessários. Para além disso, não podem afetar de modo substancial a certeza e a segurança jurídicas porque, apesar da vantagem de se poder subsumir à norma uma multiplicidade de condutas, não nos poderemos esquecer que, de certo modo, se está a atribuir ao aplicador de Direito um poder arbitrário para decidir o que se enquadra ou não na mesma. Consequentemente, corremos o risco de termos de admitir que toda e qualquer conduta que lese bens jurídicos possui relevância jurídico-penal e não é isto que se pretende com a tipificação. O que se deseja, com a exigência de determinabilidade e com os tipos penais, é que apenas as condutas que preencham os elementos daquele sejam sancionadas, excluindo-se todas as restantes que, apesar de poderem ser lesivas de bens jurídicos

³⁹ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p. 22.

⁴⁰ Cf. Rocha, Joaquim Freitas, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, op cite, p. 12 e 13. Referindo-se a este corolário do princípio da legalidade, apresentando-o como um princípio autónomo, mas com o mesmo entendimento, ainda que numa perspectiva exclusivamente de Direito Penal Tributário veja-se Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op cite, p. 389. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p.162.

⁴² Cf. Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, op cite, p. 170 e seguintes; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, 18.ª edição, Coimbra: Almedina, 2007, p. 55.

essenciais, possuem uma sanção própria noutros ramos de Direito.

Acontece que, para que aquilo seja possível, deve o legislador ser claro, objetivo, mas também prudente no uso de expedientes que geram algumas dúvidas quanto à certeza do que é ou não abrangido pela norma. No entanto, ocorre que cada vez mais o legislador tem feito uso de conceitos indeterminados, ambíguos e remissões, não só no próprio CP, mas também no âmbito do Direito Penal Tributário onde também é aplicável este corolário do princípio da legalidade, de acordo com os artigos 8.º da LGT e 3.º al.a do RGIT, e onde é igualmente essencial que saibam, com certeza, quais as condutas que se pretendem abrangidas pelas normas jurídicas. Computando que, grande parte das situações concretas que se apresentam nos processos que surgem ao abrigo daquele ramo de Direito configuram situações de crime tributário continuado⁴³, percebemos que só uma lei cumpra todos aqueles requisitos mencionados permite unificar, devidamente, uma pluralidade de condutas, para que lhes seja aplicada uma só pena, nos termos do artigo 30.º n.º 2 e 79.º do CP *ex vi* artigo 5.º do RGIT. Só assim poderemos saber que não estamos a incluir na continuação condutas lícitas, mas também só deste modo podemos verificar se estão preenchidos todos os requisitos de que depende a figura jurídica em relação a todas as condutas que a compõem⁴⁴. Inclusivamente, também apenas do modo que estamos a referir é que se poderá aplicar, devidamente, as regras de lei no tempo ao crime continuado dado que para determinar o momento da prática do facto, a lei vigente nesse momento⁴⁵, aplicar retroativamente um regime mais favorável, uma lei temporária, temos de ter a certeza de que a conduta se reconduz ao tipo penal tributário para não dar aso ao acontecimento de injustiças.

Mas, para que melhor se entendam as dúvidas produzidas pela falta de determinabilidade de um tipo penal ou tipo penal tributário vejam-se, a título de exemplo, expressões as de como falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos”, “liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária” presentes, respetivamente, nos artigos 87.º n.º 1 e 103.º n.º 1 RGIT.

Atentando nas primeiras, veja-se que elas estão inseridas na norma que procede à tipificação da burla tributária, da qual decorre que quem determinar a Administração Tributária ou a Administração da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento, ilegítimo, do agente ou de terceiro é punido com prisão até 3 anos ou multa até

⁴³ Veja-se: Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p.108.

⁴⁴ Para que isto seja melhor compreendido remetemos para o III Capítulo desta dissertação os desenvolvimentos necessários. Em especial, veja-se o ponto 6 e o 6.1.1 daquele Capítulo.

⁴⁵ Como se verá posteriormente, a lei a aplicar aos casos concretos é a que está vigente no momento da prática do facto, a menos que num momento posterior a este, entre em vigor um regime concretamente mais favorável. Para mais desenvolvimentos, remete-se para os pontos 1.4, 2, 3 do I Capítulo. Para o Direito Penal Tributário, veja-se o ponto 5, 5.1, 5.2 e 5.3 do II Capítulo.

360 dias. Trata-se de uma situação em que o sujeito passivo obtém vantagens que não obteria se não tivesse prestado falsas declarações, falsificado ou viciado documento fiscalmente relevante nos termos do n.º 1 da referida norma. Contudo, questiona-se o que entende o legislador do RGIT por tais conceitos dado que em relação aos quais não há clarificação, nem no próprio artigo 87.º nem no artigo 11.º do RGIT⁴⁶, sobre qual é o sentido a atribuir.

À primeira vista, parece-nos que o tipo se pretende remeter às obrigações acessórias que impendem sobre os sujeitos passivos, nos termos do artigo 31.º n.º 2 da LGT. Não obstante, também no seio desta norma não se encontra o sentido dos conceitos. Ela apenas diz que são obrigações acessórias do sujeito as 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.

Em todo o caso, note-se que apesar de a norma apenas referir aquelas obrigações acessórias, a doutrina tem entendido que podemos considerar que o dever de manter a contabilidade organizada, a emissão de faturas, emissão de recibos, pagamento de juros, entre outros, também a ela se subsumem⁴⁷ apesar de não constarem da LGT, e sim dos diplomas que compõem o Direito Tributário⁴⁸. Para que fosse possível identificar e listar as que se enquadram no âmbito da norma do RGIT, teríamos de indagar todos os diplomas e tentar perceber quais eram suscetíveis de determinar a Administração Tributária ou a Administração da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento.

Recorrendo à jurisprudência para determinar os conceitos, veja-se que o Tribunal da Relação de Coimbra, num processo em que se decidiu que a arguida deveria ser punida, em concurso real, pela prática dos crimes de falsidade informática nos termos do artigo 4.º da Lei n.º 109/91, de 17 de Agosto, e de burla tributária nos termos do 87.º n.º 1 e n.º 2 do RGIT, considerou que preenchiam os elementos do tipo do RGIT, por se tratarem de meios fraudulentos, a introdução de dados falsos e respetiva alteração em programa informático nacional do Rendimento Nacional de Inserção⁴⁹. Por sua vez, o Tribunal da Relação do Porto, numa interpretação diversa da do Tribunal da Relação de Coimbra, entendeu que o uso de recibos de vencimento falsos eram aptos e idóneos para determinar a efetivação de atribuições patrimoniais pela Segurança Social, nos

⁴⁶ Esta norma apresenta um conjunto de definições para efeitos de aplicação do RGIT, pelo que se esperava que estes conceitos estivessem lá determinados.

⁴⁷ Cf. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p. 77.

⁴⁸ Cf. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p.230 e seguintes; Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p.77; Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5.ª edição. Coimbra: Almedina, 2014, p.278 e seguintes.

⁴⁹ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra*. Processo n.º 370/06.7TACBR.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 26 de janeiro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 22/04/2019).

termos do 87.º n.º 1 RGIT⁵⁰.

Ora, é precisamente o facto de os conceitos do artigo 87.º do RGIT serem demasiado ambíguos e indeterminados que permite que se reconduza, em relação à mesma norma, uma multiplicidade de interpretações e, conseqüentemente, de condutas. Apesar de os entendimentos parecerem remeter-se às mesmas ideias fundamentais, a verdade é que eles não são inequívocos porque não alcançamos qualquer conclusão sólida, suficiente e esclarecedora sobre o que é subsumível ao artigo 87.º do RGIT. Repare-se que começamos por dizer que no nosso entendimento parecia que a norma se referia a obrigações acessórias da relação jurídica-tributária, o que nos remeteu para o artigo 31.º n.º 2 da LGT, mas, como este não densificava os conceitos, recorremos ao que entende a doutrina por tais obrigações e apercebermo-nos que elas podem assumir diversas formas. Tal realidade acabou depois por ser confirmada pela jurisprudência que, por via de duas decisões de tribunais distintos, apresentou entendimentos diferentes. Assim o que concluímos é que apenas caso a caso, e desde que se consiga demonstrar que os meios podem ser falsos, falsificados, viciados ou fraudulentos e levar ao enriquecimento à custa do erário público, é que poderemos saber o que se enquadra na norma, o que permite que qualquer coisa possa a ela ser subsumível, situação que não se iria verificar se tivesse sido concretizado na norma o se pretendia abranger com a sua previsão.

Por último, também o que deveria ser usado excecionalmente e tem sido usado de forma cada vez mais recorrente, são as leis penais em branco. Caracterizam-se por serem as que a lei formal (lei ou decreto-lei autorizado) consagra uma sanção penal para comportamentos que não descreve, mas que alcança através de uma remissão da norma penal para leis, regulamentos ou inclusivamente atos administrativos autonomamente promulgados em outro tempo e lugar⁵¹.

Já se questionou se recurso às normas penais em branco não colocava em causa o princípio da legalidade, tendo entendido a doutrina que, desde que esteja cumprido o requisito de lei formal em que esteja descrita a sanção e a conduta punível de forma razoável, ou seja desde que esteja minimamente concretizada no tipo, seja justificável à luz do bem jurídico que se pretende proteger, é válido o recurso a estas leis⁵². A questão que se coloca é a que, segundo este entendimento, se a norma é minimamente concretizada então já não é verdadeiramente uma norma em branco, o que nos leva a pensar que, na realidade, a doutrina continua a não admitir a

⁵⁰ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 470/09.1TAFLG.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 28 de setembro de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 22/04/2019).

⁵¹ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 184.

⁵² Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 185; Cerezo, A Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 72 e seguintes; Ramirez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, op cite, p. 146 e seguintes.

existência de normas como aquelas na sua verdadeira essência de simples remissão da determinação e densificação do seu conteúdo para outro diploma.

1.3. A proibição de aplicação analógica da lei penal

Da determinabilidade das condutas puníveis, definidas por um órgão legitimado pelo povo, resulta que apenas as ações e omissões que preenchem os elementos do tipo legal podem ser sancionadas, estando este a garantir que todas as condutas que, em termos abstratos, se poderiam subsumir àquele, mas que não preenchem os diferentes elementos, não possuam qualquer relevância jurídico-penal. Ou seja, decorre daquele corolário do princípio da legalidade a tutela da certeza, segurança e confiança jurídicas quanto ao necessário conhecimento de quais eram os bens jurídicos protegidos e das condutas que os lesavam, mas não só.

Note-se que foi aquela exigência do princípio da legalidade importou o surgimento de um outro corolário que reforçou a eficácia da determinabilidade, ao garantir que quando por meio de uma interpretação das normas jurídicas se chegue à conclusão que o legislador não disse exatamente o que pretendia, assim como não disse mais ou menos do que queria, se considere que se está perante uma lacuna legal ou uma omissão⁵³. Ou seja, que se considere que se está perante uma situação que é lícita porque não descrita no tipo penal ou tipo penal tributário como sendo contrária à lei, ainda que apresente semelhanças com as que estão previstas na lei como sendo ilícitas⁵⁴. Esclarecendo, contrariamente ao que acontece em outros ramos de Direito, em que quando se chega a conclusão que se está perante uma lacuna legal ou omissão é possível proceder à aplicação analógica da lei para integrar a lacuna ou caso omissivo, visto que resulta do artigo 10.º n.º 1 CC que os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos (*analogia legis*) ou, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, podem dar lugar a criação de uma norma pelo próprio intérprete, se este houvesse de legislar dentro do espírito do sistema (*analogia iuris*), em Direito Penal e Direito Penal Tributário isso não é possível, nos termos dos artigos 29.º n.º 1 CRP e 1.º n.º 3 do CP⁵⁵.

⁵³ Para sabermos quais as condutas que se enquadram no tipo legal e excluir as restantes, teremos de interpretar as normas jurídicas, pois, tal como dissemos é admitida uma razoável incerteza nos tipos legais e, em virtude disso é também admitida uma certa liberdade vinculada na determinação do sentido da norma. Neste sentido, Edmund Mezger diz que a atividade interpretativa de acordo com a sua própria essência é de natureza criadora. Cf. Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p.140.

Quando surgiu o princípio da legalidade o entendimento era o de que o juiz era um mero aplicador do Direito pois configurava-se aquele princípio como intransponível pelas eventuais arbitrariedades do poder legislativo e judicial. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 164. No mesmo sentido: Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Reimpressão, Vol. I, Coimbra: Almedina, 2008, p. 134 e seguintes; Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 82 e seguintes; Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, op cite, p. 147.

⁵⁴ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 187.

⁵⁵ Neste sentido, Nuno Sá Gomes diz as normas de Direito Penal Fiscal, definem os elementos essenciais das infrações fiscais e preveem as respetivas penas, sendo-lhes proibida a analogia face ao princípio da estrita legalidade que as domina, ao artigo 29.º n.º 1 CRP e 1.º n.º 3

De facto, entendeu-se que a erradicação das arbitrariedades do poder punitivo estadual não iria ocorrer, porque se iriam violar as garantias jurídicas e porque perderiam sentido todos os limites ao poder punitivo que referimos se o juiz, aquando da aplicação da lei aos casos concretos, pudesse subsumir às normas penais ou penais tributárias condutas que não se pretenderam abrangidas pelas mesmas, qualificando factos diversos dos descritos da lei como crime, definindo novos estados de perigosidade ou determinando a pena ou medida de segurança a aplicar a condutas que não estão descritas na lei como sendo ilícitas, artigo 1.º n.º 3 do CP. Veja-se que, diferentemente ao que ocorre quando interpretamos as normas, na aplicação analógica da lei estamos a reconduzir à norma uma ação ou omissão que não é abrangida minimamente pelo sentido literal ou gramatical daquela⁵⁶, dado que nesta não há qualquer limitação quanto à necessidade de existir o mínimo de correspondência verbal com a norma⁵⁷.

Do ponto de vista da aplicação da lei no tempo, compreendemos que a proibição da analogia da lei penal ou lei penal tributária exclui a necessidade de realizar aquela, para efeitos de processo penal ou processo penal tributário, em condutas que não estão abrangidas de nenhum modo pelo âmbito da norma. Por outro lado, para efeitos da figura do crime continuado ou do crime tributário continuado, será de mencionar que é uma verdadeira vantagem para os arguidos que aproveitam a aplicação de tal corolário ao caso concreto. Ao impedir-se que condutas não prescritas ou abrangidas na lei como ilícitas sejam punidas, estamos a reforçar a tutela das expectativas e posições jurídicas que advinham dos outros corolários do princípio da legalidade e, conseqüentemente, a impedir que as mesmas integrem a continuação criminosa. Para além disso, está-se a permitir que a pena seja menos severa porque, como melhor se verá, não é indiferente que a integrar a continuação criminosa estejam 5 ou 10 crimes. As exigências de prevenção e a culpa são diferentes naqueles dois casos, situação que acaba por se refletir nos casos concretos⁵⁸.

No entanto, será de esclarecer que, apenas tudo o que seja desfavorável ao arguido está abrangido pelo âmbito do artigo 1.º n.º 3 do CP. Tudo o que seja lhe seja favorável pode ser aplicado analogicamente⁵⁹. Assim, as normas da parte geral que alargam a punibilidade como as

CP. Cf. Gomes, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, op cite, p. 387 e 388.

⁵⁶ Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 166.

⁵⁷ Figueiredo Dias diz que fundar ou agravar a responsabilidade do agente com base numa interpretação que não tem qualquer enquadramento com os significados possíveis da mesma, não limita o poder do Estado nem defende os direitos, liberdades e garantias Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 189.

Taipa de Carvalho reforça igualmente a ideia de que é necessário ter em conta o enunciado linguístico da norma porque o texto legal é o ponto de partida da interpretação e, por outro, impede interpretações que não tenham o mínimo da correspondência verbal Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 165.

No mesmo sentido destes autores veja-se: Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, op cite, p. 148 e seguintes.

⁵⁸ Para mais desenvolvimentos sobre a figura do crime tributário continuado, veja-se o III Capítulo desta dissertação. Especialmente, para a situação agora em análise, os pontos 6.1.1 e 6.2.

⁵⁹ Entendendo que a proibição da analogia dos artigos 29.º n.º 1 CRP e 1.º n.º 3 CP apenas se aplicam quando estejam em causa

dos atos preparatórios prevista nos artigos 21.º do CP, da tentativa prevista nos artigos 22.º, 23.º do CP, participação previstas nos artigos 28.º e 29.º do CP, os elementos do tipo legal, consequências jurídicas do crime, normas penais em branco, são insuscetíveis de aplicação analógica. Normas como as das causas de justificação previstas nos artigos 31.º a 39.º do CP, sobre a matéria do erro constante do artigo 17.º do CP, da aplicação da lei no tempo e no espaço constantes dos artigos 1.º n.º 1, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 6.º e 7.º do CP, o crime continuado previsto no artigo 30.º n.º 2 do CP, não estão abrangidas pelo corolário do princípio da legalidade que aqui estamos a tratar porque são normas que, em princípio, favorecem o agente⁶⁰. Isto significa que, mesmo que não existisse o artigo 3.º al.a do RGIT a garantir a aplicabilidade subsidiária destas normas às infrações tributárias, elas sempre poderiam ser observadas no seio do processo penal tributário por via da analogia.

Por último, temos de referir que analogia, como integração de uma lacuna ou omissão, não é a mesma coisa que interpretação analógica. Enquanto que a primeira pode ser limitada em virtude dos resultados desfavoráveis que pode acarretar, a segunda é sempre permitida porquanto o Direito Penal é um Direito fragmentário que se aplica a realidades de todo o ordenamento jurídico e o Direito Penal Tributário é um ramo de Direito Penal especial que se aplica a realidades de Direito Tributário. Para que a ambos seja possível prosseguir a sua finalidade, é necessário que se escolham entre os diversos bens jurídicos existentes nas realidades a que se aplicam aqueles que devem ter relevância jurídico-penal e descrevam as condutas que os lesam e que são merecedoras de uma sanção. Mas, considerando que se reportam a vários ramos de Direito como será o caso do Direito Penal, ou a um ramo de Direito específico como será o caso do Direito Penal Tributário, o legislador tem necessidade de recorrer a conceitos próprios daqueles. Esta é uma possibilidade ao dispor do legislador facultada pelos denominados elementos normativos que permitem que, para efeitos de descrição e concretização das condutas puníveis no tipo penal, se recorra a conceitos próprios dos ramos de Direito que estão subjacentes à punição⁶¹.

Aquela situação pode ser, particularmente, observada no âmbito do Direito Penal Tributário, no qual se verifica a utilização por parte do legislador do RGIT de conceitos próprios de Direito Tributário, como são, por exemplo, os de “ (...) tributo já liquidado ou em processo de

situações desfavoráveis ao agente, a generalidade da doutrina: Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 148; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 191 e seguintes; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p.21; Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 165 e seguintes; Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 86; Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, op cite, p. 158.

⁶⁰ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 192 e seguintes.

⁶¹ Com o entendimento de que os elementos normativos fazem parte do tipo e respeitam a conceitos de outros ramos de Direito vejame-se os desenvolvimentos realizados aquando da análise do corolário do princípio da legalidade de determinabilidade, bem como as citações das notas de rodapé n.º 35 e 38.

liquidação (...)", presentes no artigo 88.º do RGIT que regulamenta o crime de frustração de créditos. Para apreendermos o sentido destes conceitos e, conseqüentemente, de toda a norma jurídica onde se encontram, necessitamos de os interpretar, sendo que o único sentido que podemos atribuir aqueles conceitos é o que resulta dos artigos 45.º da LGT e 59.º do CPPT, relativos à caducidade da liquidação e ao procedimento de liquidação. Mas, não é por interpretamos do mesmo modo os conceitos no âmbito dos dois ramos de Direito que estamos a proceder a uma aplicação analógica da lei penal tributária. Pelo contrário, estamos apenas a interpretar analogicamente, para que seja possível punir uma realidade própria do ramo de Direito de onde provêm aqueles mesmos conceitos.

De modo semelhante àquele ocorre no seio do próprio Direito Tributário que, não raras vezes, utiliza conceitos de Direito Privado, com vista a tributar factos que dele possam emergir. Assim, pode acontecer que quando precisarmos de interpretar conceitos de Direito Tributário, para efeitos de um processo penal tributário seja necessário que o façamos analogicamente. Isto porque, ao abrigo do artigo 11.º n.º 2 da LGT, sempre que se empreguem termos próprios de outros ramos de Direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei. Por exemplo, imagina-se que necessitávamos, para efeitos de verificação dos elementos do tipo de fraude fiscal previsto no artigo 103.º do RGIT, de interpretar o conceito de prédio presente no artigo 2.º do CIMI, pois só dessa forma se confirmaria que o agente visava a não liquidação do tributo. Ora, o conceito de prédio daquele diploma, é muito mais lato do que consta no artigo 204.º do CC pelo que não é interpretado analogicamente à luz do Direito Civil. Contudo, se precisássemos de interpretar conceitos como os do artigo 2.º n.º 2 do CIMT, de "promessas de aquisição e de alienação", "arrendamento", "aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples ou por quotas", já teríamos de fazer interpretação conforme o ramo de Direito de onde provêm, o que significa que a interpretação, neste caso, seria analógica porque o seu sentido tem de ser determinado por referência à disciplina que lhe é destinada no respetivo ramo de Direito e interpretação que este faz⁶². E, na realidade, isto é o mais benéfico aos destinatários das normas jurídicas, principalmente do ponto de vista das suas garantias de certeza e segurança jurídicas, do que se não fossem⁶³.

⁶² Cf. *Lexit: Códigos Anotados & Comentados: LGT*, Ginocar Produções, 2015, p.34.

⁶³ Esta é uma matéria controversa em Direito Tributário, tendo inclusivamente levantado dúvidas quanto à autonomia científica do ramo de Direito. Contudo, o entendimento parece que tem vindo a ser negado e tem-se defendido que os conceitos privatísticos são adquiridos automaticamente e sem transformação pelo Direito Tributário e que os conceitos de Direito Penal são recebidos naturalmente no Direito Penal Tributário. Cf. Leite de Campos, Diogo e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1996, p. 39 e seguintes.

Nuno de Sá Gomes entende que a autonomia de um ramo de Direito não supõe a destruição dos conceitos de outro, mesmo que

Assim, e para concluir, a aplicação analógica da lei penal ou lei penal tributária está vedada por lei. Excecionam-se os casos em que aquela interpretação seja em benefício do destinatário da norma jurídica e em que se está perante conceitos de outros ramos de Direito.

1.4. A proibição de aplicação retroativa da lei penal

O corolário da proibição de aplicação retroativa da lei penal ou *nullum crimen sine lege praevia* é o que em particular nos interessa para efeitos desta dissertação, mas diga-se que, no nosso ponto de vista, é um dos mais importantes que decorre do princípio da legalidade. Veja-se que este corolário se encontra previsto, para efeitos de Direito Penal, nos artigos 29.º n.º 1 da CRP, 1.º n.º 1 e 2.º n.º 1 do CP. E dele decorre a ideia de que só pode ser punida criminalmente a ação ou omissão descrita e declarada passível de pena por lei anterior ao momento da prática do facto, e que as penas e medidas de segurança são determinadas pela lei vigente no momento em que agente atuou, ou deveria ter atuado, ou do preenchimento dos pressupostos de que dependem. Tais disposições são subsidiariamente aplicáveis no Direito Penal Tributário, ramo de Direito especial face ao Direito Penal, por via dos artigos 8.º da LGT, 2.º n.º 1 e 5.º al.a do RGIT, contudo, não obstante tal situação, o legislador reiterou este corolário do princípio da legalidade no artigo 2.º n.º 1 última parte do RGIT, que dispõe que constituem infrações tributárias os factos típicos, ilícitos e culposos declarados puníveis por lei tributária anterior, o que acaba por ser demonstrativo da importância do mesmo para o nosso ordenamento jurídico⁶⁴.

De facto, e como entendem Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, este corolário da não retroatividade da lei penal está associado ao princípio da legalidade porque ao ser exigido por lei que exista uma prévia que defina os conteúdos com relevância jurídica penal e respetivas censuras, proclama-se que aquela previsão legal se faça apenas para situações futuras e nunca

sejam utilizados por aquele. Assim o intérprete deve entender que as palavras são usadas com o seu sentido originário, só assim não ocorrendo quando por via interpretativa se chegue a outra conclusão. Cf. Gomes, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, 11.ª edição, Vol. I, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 46 e seguintes.

Da mesma forma à deste último autor, entende Ana Paula Dourado que diz que apesar de parecer resultar que o sentido originário dos termos prevalece, não é esse o sentido do artigo 11.º n.º 2 da LGT. Este deve ser entendido no sentido de que se parte do conceito originário, mas o resultado interpretativo pode ser diferente, se o espírito da lei fiscal ou o pensamento legislativo ditar um resultado diferente. Cf. Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2015, p.258 e seguintes. De igual modo: Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op cite, p.223 e seguintes; Machado, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2016, p.217.

Albert Hansel, falando da interpretação das normas de Direito Tributário no ordenamento alemão, apresentou exatamente o mesmo entendimento do ordenamento português. Cf. Hansel, Albert, *Derecho tributario*, traduzido por Andrés Báez Moreno e María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle, Madrid: Marcial Pons, op cite, p.145 e seguintes.

No mesmo sentido, mas reportando-se ao ordenamento jurídico espanhol, veja-se: Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, 11.ª edição, Navarra: Editorial Azanzadi, 2006, p.101 e seguintes. Reportando-se ao ordenamento jurídico italiano e com o mesmo pensamento: Tinelli, Giuseppe, *Instituzioni di Diritto Tributario*, 2.ª edição, Padova: CEDAM, 2007, p.107 e seguintes.

⁶⁴ Há quem entenda que, o artigo 2.º n.º 1, se refere ao princípio da legalidade na sua totalidade, ou seja, nos seus diferentes corolários, dada a similitude com o artigo 1.º do CP e 1.º do RGCO, delas apenas se distinguindo na natureza da lei que prevê e pune lei tributária. Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, 4.ª edição, Lisboa: Áreas Editora, 2010, p.59.

para situações passadas. Veja-se que a função de ameaça, incluída na norma incriminadora, pretende exercer coação psicológica sobre a generalidade dos sujeitos de maneira a impedir que se pratiquem factos lesivos de bens jurídicos essenciais, mas, de igual modo, ela pretende justificar a aplicação de uma sanção a alguém que, conhecendo previamente que a sua conduta não era permitida por lei, não se abstém de a praticar. Assim, entendem aqueles autores que a punição de qualquer facto pressupõe sempre a anterioridade da lei⁶⁵.

Será de ter em consideração que há igualmente a posição por parte de alguma doutrina, que nos parece muito próxima à anterior, que diz que é através daquela regra de irretroatividade da lei penal que se dá a concretização do brocardo latido do *nullum crimen sine lege*, na medida em que dela resulta que se não existir uma lei no momento da prática do facto que tipifique a conduta e preveja uma sanção a aplicar-lhe então, ela não possui relevância jurídico-penal. Este entendimento irá manter-se, ainda que surjam leis posteriores que venham criminalizar aquelas, porque se proíbe que as leis novas se apliquem retroativamente. Consequentemente, ao definir-se que as leis posteriores apenas podem dispor para o futuro, salvaguardando-se factos passados, a proibição funciona como uma forma de reafirmar, perante o legislador e o aplicador do Direito, o brocardo latino do *nullum crimen sine lege*, que se impunha aquando do momento em que o agente atuou⁶⁶.

Por nosso turno, e aproximando-nos da posição de Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos apresentada, pensamos que este corolário do princípio da legalidade que estamos a tratar assume-se pelo facto de que, ainda que seja importante assegurar que as leis sejam emanadas por órgãos eleitos pelo povo, que tipifiquem as condutas puníveis e que não possam ser aplicadas analogicamente, a verdade é que, nenhum destes corolários do princípio da legalidade seria efetivo se não existisse a proibição de aplicação retroativa da lei penal no tempo. Se determinado arguido adquiriu a expectativa ou a posição jurídica de que apenas por lei formal se pode legislar sobre a definição dos crime, penas, medidas de segurança e respetivos pressupostos, bem como processo criminal, que não havia crime se não existia lei formal, que a conduta tipificada e a pena aplicável

⁶⁵ Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, a respeito do princípio da legalidade, numa perspetiva de Direito Penal Tributário, entendem que aquele está associado à não retroatividade da lei, na medida em que, isso permite que a previsão legal apenas se volva para situações futuras e nunca para situações passadas. Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.35.

⁶⁶ Veja-se: Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, 4.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2015, p. 76; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 153; Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 129; Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, op cite, p. 137 a 139 e p.141.

Ainda que não se refiram expressamente de que a proibição da irretroatividade da lei penal é concretização do *nullum crimen sine lege*, Germano Marques da Silva entende que “O que o princípio da legalidade garante, é que *o facto seja punível por lei vigente à data da sua prática*, não impõe que seja essa a lei aplicável” (itálicos conforme o original). Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 258.

não seriam alteradas ou agravadas por uma alteração das conceções sociais, que a interpretação das normas jurídicas realizada se iria manter, então, o facto de não se permitir a aplicação retroativa da lei posterior ao momento da prática do facto, efetiva que aqueles se continuam a aplicar, ainda que surja uma lei posterior que entenda o contrário.

Considerando que o ordenamento jurídico atual se encontra em constante mudança e que, em virtude disso, o legislador introduz sistematicamente novos diplomas legais ou a altera os que já estão em vigor para que o ordenamento jurídico não seja ultrapassado pelas conceções sociais que se alteraram, então, as regras de aplicação da lei no tempo vêm introduzir limitações ao poder estadual na aplicação da lei. Assim, a proibição de aplicação da lei no tempo resguarda as expectativas ou posições jurídicas adquiridas por lei anterior, através da salvaguarda do princípio da proteção da confiança.

Tal princípio é referido como princípio autónomo⁶⁷ ou como parte integrante do princípio da segurança jurídica⁶⁸ contudo, dúvidas não existem de que é um corolário do Estado de Direito Democrático, insito no artigo 2.º da CRP, que implica que não sejam realizadas afetações arbitrárias ou desproporcionais com as quais não poderiam contar os destinatários das normas jurídicas minimamente avisados⁶⁹. Obviamente que, não sendo toda e qualquer posição ou expectativa jurídica que merece a tutela da confiança⁷⁰, é preciso atentar que existe um conjunto de requisitos cumulativos, defendidos pelo Supremo Tribunal de Justiça, que permitem distinguir

⁶⁷ Américo Fernando Brás Carlos, apesar de não se referir a este princípio do ponto de vista exclusivamente constitucional ou mesmo penalista, e sim, apresentando-o como um dos princípios formadores do Direito Tributário, refere que “ Porque um dos objetivos gerais do direito é a segurança nas relações jurídicas, não pode a lei pôr em causa os alicerces da confiança dos administrados no Estado”, parecendo admitir que, o princípio da proteção da confiança e o da segurança jurídicas, não são sinónimos, e sim princípios autónomos. Inclusivamente refere que utiliza naquele caso, a segurança jurídica como sinónimo de proteção da confiança dos cidadãos. Cf. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p.119.

Mas, este foi também o entendimento foi manifestado pelos tribunais superiores, nomeadamente o Supremo Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Constitucional, que têm vindo a reiterar em várias decisões que o princípio da proteção da confiança decorre da ideia de Estado de Direito Democrático, insito no artigo 2.º da CRP, e que se prende com a ideia de segurança e certeza jurídicas. Cf. *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 07A760 (Supremo Tribunal de Justiça, 27 de março de 2007). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019); *Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo*. Processo n.º 0164A/04 (Supremo Tribunal Administrativo, 13 de novembro de 2007). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019); *Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009*. (Tribunal Constitucional, 24 de abril de 2009). Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/2293181/details/maximized> (consultado pela última vez em 30/04/2009); *Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo*. Processo n.º 0764/11 (Supremo Tribunal Administrativo, 28 de setembro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019); *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 1668/15.9T8PVZ.P1.S1 (Supremo Tribunal de Justiça, 24 de janeiro de 2019). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 29/04/2019).

⁶⁸ José Melo Alexandrino entende que o princípio constitui umas das componentes essenciais do Estado de Direito, estando o seu conteúdo normativo reconhecido no artigo 2.º da CRP, enquanto parte integrante do princípio da segurança jurídica. Cf. Alexandrino, José Melo, *Direitos Fundamentais: Introdução Geral*, op cite, p. 85.

⁶⁹ Cf. *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 1668/15.9T8PVZ.P1.51 (Supremo Tribunal de Justiça, 24 de janeiro de 2019). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 29/04/2019).

Ana Paula Dourado, ainda que se referindo exclusivamente ao Direito Tributário e não ao Direito Penal Tributários, pensa que o princípio da proteção da confiança é a vertente positiva do princípio da segurança jurídica. Por sua vez, a proibição da retroatividade é a vertente negativa deste último princípio. Cf. Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, op cite, p. 181 e seguintes.

⁷⁰ Como entende Gomes Canotilho, o princípio da segurança jurídica e o princípio de confiança do cidadão, podem ser importantes para a questão da retroatividade da lei, mas apenas na qualidade de princípios densificadores do princípio do Estado de Direito servem como pressuposto material à proibição da aplicação retroativa da lei. No entanto, não é porque se confiou na não retroatividade das leis que aquela se torna inadmissível. O cidadão pode confiar nela quando ela se revelar ostentativamente inconstitucional perante certas normas ou princípios jurídico constitucionais. Cf. Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, op cite, p.376.

estas situações das restantes.

Segundo aquele Tribunal, para que haja tutela da confiança têm de existir expectativas de estabilidade do regime jurídico em causa, induzidas ou alimentadas pelos poderes públicos, tem de haver legitimidade avaliada no quadro axiológico jurídico-constitucional e o destinatário da norma jurídica tem de ter orientado a sua vida e feito opções com base em expectativas de manutenção do quadro jurídicos. Se estes requisitos estiverem preenchidos, procede-se a um balanceamento ou ponderação entre os interesses particulares desfavoravelmente afetados pela alteração da lei e o interesse público que justifica a alteração. Há ainda a considerar que não podem existir razões que motivem que a posição jurídica ou a expectativa jurídica, que se gerou à luz da lei anterior, não seja merecedora de continuidade⁷¹.

De resto, são precisamente aqueles os requisitos que observamos, no seio do Direito Penal e do Direito Penal Tributário, quando se aplica a proibição da irretroatividade da lei penal, a uma lei que entrou em vigor em momento posterior ao da prática do facto.

Desde logo, os destinatários das normas jurídicas confiam que o ordenamento jurídico possui alguma constância e, por isso, geram a expectativa de que a lei que vigorava no momento em que praticou o facto e, naturalmente, a conduta tipificada, a pena aplicável, a interpretação das normas jurídicas realizadas naquele serão as aplicáveis pelos tribunais, ainda que o ordenamento jurídico se venha a alterar. Sabendo que aquele, atualmente, não admite arbitrios, semelhantes aos que se observaram durante os regimes absolutistas, e que é isso que tem sido induzido pelas instituições públicas ao cumprirem os corolários que advém do princípio da legalidade, poderemos dizer que o primeiro requisito indicado está preenchido.

Quanto à legitimidade avaliada no quadro axiológico jurídico-constitucional, diga-se que o princípio da legalidade e respetivos corolários advém do artigo 29.º da CRP, são densificados no CP nos artigos 1.º, 2.º e 3.º daquele diploma e aplicam-se subsidiariamente a ramos de Direito especial, face ao Direito Penal, como será o Direito Penal Tributário. Deste modo, parece que dúvidas não há de que este requisito também está preenchido porquanto o princípio da legalidade e o seu corolário de proibição de aplicação retroativa da lei penal estão constitucionalmente consagrados, têm de ser salvaguardados quando o Estado exerce a sua ação punitiva e legitimam

⁷¹ Cf. *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 2910/14.9TTLSB.L2.S1 (Supremo Tribunal de Justiça, 16 de novembro de 2017). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 29/04/2019).

No mesmo sentido daquela decisão já se apresentava o *Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009*. (Tribunal Constitucional, 24 de abril de 2009). Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/2293181/details/maximized> (consultado pela última vez em 30/04/2009).

Contudo, parece que o entendimento foi seguido em outros acórdãos, considere-se, por exemplo, o *Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 413/2014*. (Tribunal Constitucional, 26 de junho de 2014). Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/25345583/details/maximized> (consultado pela última vez em 30/04/2019).

o pedido da tutela da confiança.

Por outro lado, o facto de estarem plasmados na CRP também contribui para que os destinatários das normas jurídicas condicionem a sua conduta em função dos mesmos. Uma vez que aquela se trata da lei fundamental do Estado, onde estão plasmados todos os direitos, deveres e valores essenciais à sociedade, é normal que todos lhe atribuam uma importância acrescida e que aquele fenómeno aconteça.

Por último, e para além de tudo quanto dissemos em favor da proibição, acrescenta-se que dificilmente seriam assegurados os fins das penas de proteção de bens jurídicos e de reintegração do agente na sociedade, tal como dispõe o artigo 40.º n.º 1 do CP, aplicáveis às infrações tributárias por via do artigo 3.º al.a do RGIT⁷², se não houvesse limitações quanto à aplicação retroativa da lei penal no tempo.

Sempre que fosse emanada uma nova lei que determinasse que certas condutas são ilícitas, atribuindo relevância penal a bens jurídicos que anteriormente não possuíam, era necessário que se indagasse condutas anteriores que passaram a ter dignidade penal, o que iria gerar incertezas quanto à lei, para além das que iriam surgir na aplicação. Seria impossível saber o que era ou não punido e, conseqüentemente, estaria a permitir-se que ocorresse como no Antigo Regime ou seja, que as leis fossem aplicadas arbitrariamente, sem qualquer verificação das garantias dos sujeitos face ao poder punitivo⁷³. Concludentemente, não se permitiria que as penas produzissem aquele efeito dissuasor de que falava Feurbach e não haveria fundamento para reintegrar uma pessoa na sociedade que, no momento em que agiu, estava perfeitamente integrada e ciente de que a sua conduta era conforme à lei⁷⁴.

Note-se que, apesar de, como referimos nesta dissertação, um dos fundamentos base do princípio da legalidade e do corolário irretroatividade da lei penal ser a teoria da prevenção geral negativa ou de coação psicológica⁷⁵, ela não é a adotada pelo artigo 40.º do CP⁷⁶.

⁷² Como melhor se vai entender no II Capítulo desta dissertação, as normas que são subsidiariamente aplicáveis ao RGIT são todas as que constam da parte geral do CP, pelo que estando os fins das penas incluídas nessa parte do Código, e não havendo qualquer norma especial sobre o assunto no RGIT, a mesma é aplicável a este por via do mencionado artigo.

Mas, Manuel Cortes Rosa, é muito explícito ao dizer que maior parte da doutrina conclui por uma absoluta identidade entre as penas criminais e as penas fiscais. Diz apenas que julga que, só a presença de elementos específicos nos fins prosseguidos pelas penas fiscais pode determinar especialidades do regime. E, questiona que caso se chegue à conclusão de que as penas criminais prosseguem os fins das penas, que argumentos de Direito positivo poder-se-iam invocar para introduzir especialidades que a lei não refere? Cf. Rosa, Manuel Cortes, *Natureza jurídica das penas fiscais*, Vol. II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, 1999, p. 12 e seguintes.

⁷³ Considerando que os fundamentos do princípio da legalidade no corolário da proibição de aplicação retroativa da lei penal são tanto a certeza e a segurança jurídicas assim como a impossibilidade de concretização dos fins das penas: Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 26.

Contudo há autores que pensam, apenas, o fim das penas como fundamento: Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.153; Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 171.

⁷⁴ Remete-se para o que se disse a este respeito aquando da análise do princípio da legalidade, bem como para a nota de rodapé n.º 22. Idem.

⁷⁶ Cf. Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 185 e 186.

Desta feita, o que retemos da proibição da retroatividade da lei penal é que não importa que a lei tenha cumprido os corolários da lei formal, tipicidade, proibição da analogia, se a pessoa não confia que não vai ser prejudicada por uma lei posterior que desrespeite as suas expectativas jurídicas e direitos adquiridos, jamais será totalmente assegurado o caráter garantístico a favor do cidadão e em detrimento do poder estadual que se pretendeu com o princípio da legalidade. É por este motivo que os artigos 29.º n.º 1 CRP, 1.º n.º 1 e 2.º n.º 1 CP, proibem que a lei penal se aplique retroativamente. Apenas uma lei que disponha para o futuro possibilita que todos possam ter conhecimento, anterior ao momento em que atuam, do que possui relevância penal, qual sanção associada, e só deste modo se permite que as penas cumpram a sua finalidade, independentemente de qual seja.

2. Os desvios ao corolário da proibição da aplicação retroativa da lei penal

2.1. A aplicação retroativa da lei penal mais favorável

Como toda e qualquer regra que existe, também o princípio da proibição da retroatividade da lei penal possui exceções que, por funcionarem em *bonam partem*, não afetam as garantias dos sujeitos face ao poder estadual, nem o fim das penas. Tratam-se de situações em que o que está em causa é assegurar que não é pelo facto de o Direito não ser imutável e, em cada momento histórico, ter a necessidade de se adaptar, sob pena de não ter qualquer aplicabilidade e não cumprir a função para a qual foi criado, que os destinatários do mesmo são prejudicados pela alteração das concepções sociais que se refletem legalmente.

Vimos que a essencialidade das regras da lei no tempo e, em particular, da proibição da aplicação retroativa da lei penal repousava precisamente naquilo, ou seja, na necessidade de assegurar que o princípio da proteção da confiança subjacente aos direitos adquiridos e as expectativas jurídicas, que formaram à luz de uma lei anterior, não seriam colocados em causa. Contudo, não é porque alguém gerou expectativas jurídicas à luz de uma lei anterior, em relação às quais pretende ver assegurada a tutela da confiança, que não o irá fazer com leis posteriores. Até porque, estas também são suscetíveis de criar expectativas ou posições jurídicas, principalmente quando se considera que podem ser mais favoráveis do que as anteriores.

Tendo em conta que o Direito Penal, assim como o Direito Penal Tributário⁷⁷, são Direitos de *ultima ratio* que pretendem manter a paz social e salvaguardar bens jurídicos essenciais à comunidade, não é por terem um carácter altamente garantístico a favor dos arguidos em detrimento do poder estadual, que podemos desconsiderar que mesmo as penas menos severas afetam os direitos, liberdades e garantias constitucionais. Assim, se se entende que determinado bem jurídico já não necessita de proteção penal ou não é necessária que sanção associada à sua violação seja tão gravosa, não se vislumbram fundamentos para que não se prevejam mecanismos que permitam afastar a aplicação da lei anterior que, em concreto, se mostra mais desfavorável⁷⁸.

A certeza e a segurança jurídicas, como dissemos, não estão colocadas em crise com tal situação porquanto a nova lei cumpriu os requisitos de lei formal, tipicidade, analogia proibida, interpretação permitida e, em princípio, só dispõe para o futuro. Só assim não ocorre porque o

⁷⁷ Relativamente ao Direito Penal Tributário veja-se que o artigo 10.º do RGIT dispõe que “Aos responsáveis pelas infrações previstas nesta lei são somente aplicáveis as sanções cominadas nas respetivas normas, desde que não tenham sido efetivamente cometidas infrações de outra natureza”.

⁷⁸ Faria da Costa diz que por se tratar de um Direito de *ultima ratio*, o Direito Penal é sinónimo da liberdade pelo que não teria qualquer fundamento que a proibição dos artigos 29.º n.º 1 da CRP, 1.º n.º 1, 2.º n.º 1 do CP fosse absoluta. Cf. Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, op cite, p. 76.

destinatário da norma jurídica, em relação ao qual era aplicável a lei anterior e em relação ao qual é suscetível de ser aplicada esta nova lei, cria a expectativa jurídica de que a lei nova lhe é mais favorável e por isso lhe deve ser aplicada retroativamente.

Na base de tal aplicação não está uma vontade arbitrária do legislador, que prejudica as garantias jurídicas face ao poder punitivo estadual, e sim uma expectativa ou posição jurídica merecedora de tutela da confiança, verificados que estão os requisitos cumulativos apresentados pelos tribunais superiores. Desde logo, se a lei é alterada gera-se a expectativa de que essa mesma alteração será a aplicável, a partir do seu surgimento, aos casos concretos. Depois, do ponto de vista da análise do quadro axiológico jurídico-constitucional, tendo em conta que a aplicação de sanções penais contende com direitos, liberdades e garantias, tal como mencionamos, não há dúvidas de que deve ser tutelada a confiança, porquanto a nova lei se mostra menos limitativa daqueles. Quanto ao facto de ter orientado a conduta e feito opções com base na alteração da lei, sempre se dirá que o destinatário das normas as faz, mesmo que a lei seja posterior, aquando da preparação da sua defesa em sede de processo penal ou penal tributário.

Não obstante, também as teorias do fim das penas, que de igual modo são observadas no seio do Direito Penal Tributário⁷⁹, não fundamentam em desfavor da aplicação retroativa da lei penal mais favorável⁸⁰.

As teorias da retribuição pretendiam que, ao arguido, fosse aplicada uma sanção que retribuisse proporcionalmente o mal que causou com a sua conduta pelo que, se a conduta se passou a considerar como sendo menos censurável, não há motivo para se lhe retribua com a aplicação da pena mais severa.

A prevenção geral negativa, também não apresenta fundamento, dado que se pretende influenciar a sociedade a não praticar uma conduta igual à do arguido para que não se lhes seja aplicado o mesmo castigo então, não obstante a eventual eficácia do ponto de vista de coação psicológica fazê-lo, não tem qualquer interesse influenciar a sociedade à luz de uma lei que deixou de ser a que corresponde à realidade social. Estar-se-ia a admitir um Direito Penal arbitrário e a desconfiança dos cidadãos na lei.

Relativamente à prevenção geral positiva, aplica-se não só o que mencionamos para a prevenção geral negativa, mas acresce que aquilo se emprega ao arguido, dado que o fim da pena seria o de não só intimidar possíveis infratores com a aplicação da pena, mas também educar e

⁷⁹ Reitera-se o que dissemos anteriormente sobre a aplicabilidade subsidiária das normas do CP ao RGIT, por via do artigo 3.º al.a do RGIT. As normas que se aplicam são todas as que constam da parte geral do CP.

⁸⁰ Com o mesmo entendimento veja-se Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 154.

reafirmar os valores protegidos no Direito Penal na comunidade.

A teoria da prevenção especial também não possui motivos que se oponham à aplicação retroativa da lei mais favorável pois, se o que se visa com a pena é influenciar o infrator a não voltar a comportar-se do mesmo modo então, tal ocorre independentemente de a lei lhe ser mais ou menos favorável⁸¹.

Aqui chegados, e antes de avançarmos para a análise das concretizações da aplicação retroativa da lei penal mais favorável, nomeadamente do facto de se subdividir em duas situações distintas previstas, respetivamente, no n.º 2 e n.º 4 do artigo 2.º do CP, sendo igualmente de considerar a existência de leis intermédias⁸², será importante esclarecer que dúvidas há na doutrina quando à questão de saber se os artigos 29.º n.º 4 CRP e 2.º n.º 2 e n.º 4 do CP constituem, ou não, uma exceção à regra geral de proibição de aplicação retroativa da lei penal ou um princípio independente.

Eduardo Correia diz que o princípio da não retroatividade, por força da sua própria razão de ser, comporta exceções. Deste modo, se a lei deixa de incriminar factos previstos na lei anterior, deve aplicar-se retroativamente porque, se tal acontecesse, isso dever-se-ia ao facto de se entender, numa melhor visão das coisas, que aqueles não mereciam punição. Assim, a lei anterior não deve ser aplicada dado que não se pode falar de retribuição, prevenção geral ou de prevenção especial⁸³.

Figueiredo Dias tem o entendimento que a proibição de aplicação retroativa da lei penal só vale contra o agente e não a favor dele, consubstanciando-se esta última situação no princípio de aplicação retroativa da lei mais favorável. Continua dizendo que, mais do que uma exceção como configurava Eduardo Correia, a aplicação retroativa da lei penal tem uma natureza autónoma, decorrente do princípio da necessidade⁸⁴.

Taipa de Carvalho considera que a aplicação retroativa da lei penal mais favorável está relacionada com o princípio da máxima restrição das normas afetadores dos direitos e liberdades fundamentais e da exigência de interpretação restritiva dessas normas. Para o autor, no plano jurídico-penal, o princípio reconduz-se ao da indispensabilidade máxima da limitação da pena, uma vez que, se o legislador considerou que as exigências de prevenção geral e especial estariam

⁸¹ Sobre todas as teorias dos fins das penas vejam-se: Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 35 a p.56, p.61 a p.65. Para mais desenvolvimentos sobre as teorias dos fins das penas, entre outros, Ramirez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, op cite, p. 550 e seguintes; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p. 81 e seguintes.

⁸² Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 156; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 27; Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 67; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 199; Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, op cite, p. 77.

⁸³ Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 154.

⁸⁴ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 199.

asseguradas por uma lei menos severa então deve esta aplicar-se. Acrescenta, igualmente, que, mesmo que não existisse consagração expressa do princípio, ele sempre decorreria do artigo 18.º n.º 2 2.ª parte da CRP e que tanto esta norma como a do 29.º n.º 4 CRP consagram uma conceção preventivo-ética da pena. Conclui, de tudo isto, que o entendimento de que a aplicação retroativa da lei penal mais favorável não é verdadeiramente uma exceção à regra geral da proibição de aplicação e sim um princípio autónomo. Termina dizendo que é incorreto classificar a proibição da retroatividade como princípio geral da lei no tempo e o princípio da retroatividade da lei mais favorável como exceção, devendo afirmar-se, em substituição, o princípio da aplicação da lei penal favorável⁸⁵.

No nosso ponto de vista, julgamos que a distinção não tem grande importância em termos práticos, dado que todos os autores dirigiram a sua argumentação no sentido de obterem o mesmo resultado. Ainda que cada um daqueles apresente uma justificação diferente para demonstrar que se trata de exceção à regra geral, princípio autónomo, ou mesmo afirmação de um princípio que abarque tanto a proibição retroativa da lei e aplicação retroativa da lei mais favorável, todos possuem em comum o entendimento de que se deve aplicar retroativamente a lei posterior mais favorável.

Seja porque se julgou que a conduta não merecia punição e que, do ponto de vista do fim das penas, motivos não haviam para aplicar a lei nova, seja porque a estas razões acresce o princípio da necessidade de tal aplicação ou porque se entende que, para além de tudo aquilo, o princípio resultaria de outras normas, em termos práticos o que acontece é que se aplica uma lei diferente da que vigorava no momento da prática do facto. Lei essa que, em princípio, só deveria dispor para o futuro, mas que se vai aplicar a factos que ocorreram antes do seu surgimento. Se se trata de um princípio autónomo, se deveria ser um princípio diferente, parece-nos que tal não importa visto que o resultado final é o mesmo.

Para o próprio arguido, que fará uso desta garantia face ao poder punitivo, parece-nos indiferente se a aplicação retroativa da lei penal for princípio autónomo ou exceção à regra geral, verificado que está que o resultado de um ou outro entendimento é o mesmo, e que não há qualquer reforço da expectativa ou posição jurídica que adquiriu. O que para aquele importa é que se reconheça que a expectativa ou posição jurídica, que adquiriu com a entrada em vigor de uma lei que lhe é mais favorável, e que em nada coloca em causa o fim das penas, mereça a devida tutela da confiança que advém do princípio do Estado de Direito.

⁸⁵ Cf. Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 132 a 138.

2.1.1. A descriminalização ou despenalização das condutas

Dispõe o artigo 2.º n.º 2 do CP que se o facto punível, segundo a lei vigente no momento da sua prática, deixar de o ser porque uma lei nova elimina o número de infrações, mesmo que tenha havido condenação que já tenha transitado em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais. Deste modo, remete-nos para as situações em que determinada conduta, que possuía relevância jurídico-penal, é despenalizada ou descriminalizada, ou seja, situações em que a conduta que era crime deixou de possuir qualquer espécie de relevância jurídico-penal.

Disposição legal semelhante àquela não encontramos no seio do RGIT, contudo a mesma é aplicável às infrações tributárias, como particularmente se entende pelo disposto nos artigos 8.º n.º 1 da LGT e 3.º al.a do RGIT⁸⁶, e assume particular relevância para o estudo que estamos a desenvolver. Veja-se que nos acórdãos do Tribunal da Relação do Porto⁸⁷, ou do Tribunal da Relação de Lisboa⁸⁸, em que vemos a questão da descriminalização de condutas ser suscitada em processos em que esta subjacente a prática de um crime tributário na forma continuada, entendemos que o estudo deste desvio a regra de proibição de aplicação retroativa da lei assume particular relevância. Visto que estamos a tratar das regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados, figura jurídica do Direito Penal aplicável ao RGIT por via da remissão do artigo 3.º al.a daquele diploma, poderemos ver com mais pormenor a importância do conhecimento destas regras não só do ponto de vista das garantias de defesa dos arguidos, mas também para efeitos de uma correta subsunção da figura aos casos concretos.

Assim sendo, e considerando que o crime continuado, ou crime tributário continuado, é uma figura jurídica que trata como unidade jurídica os crimes subsumíveis ao mesmo ou a diferentes tipos penais, aplicando-lhes uma só pena, constituída pela aplicável à conduta mais grave que integra a continuação, nos termos dos artigos 30.º n.º 2 e 79.º n.º 1, ambos do CP⁸⁹ então, se um ou todos os crimes que integravam a unidade jurídica forem descriminalizados não poderemos desconsiderar que, do ponto de vista prático, uma tal situação traduzir-se-á numa verdadeira garantia de defesa para o arguido face ao poder punitivo estadual.

Veja-se que no acórdão do Tribunal da Relação do Porto, em que estava em causa a

⁸⁶ Para mais desenvolvimentos sobre a aplicação subsidiária do CP ao RGIT, remetemos para o II Capítulo ponto 4.

⁸⁷ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 343/05.7TAVNF.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 27 de maio de 2009). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 27/07/2019).

⁸⁸ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa*. Processo n.º 8561/00.8TDLSB.L1-9 (Tribunal da Relação de Lisboa, 18 de fevereiro de 2010). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 27/07/2019).

⁸⁹ A figura do crime continuado vai ser objeto de análise e maiores desenvolvimentos no Capítulo III desta dissertação, pelo que para lá remetemos. No entanto, neste momento é importante notar que o RGIT não tem qualquer disposição a respeito da figura do crime continuado. Ela aplica-se subsidiariamente nos termos do artigo 3.º al.a do RGIT, pelo que esclarecemos que sempre que fizermos menção a figura, estamos a pretender abordá-la, e entendê-la, do ponto de vista do Direito Penal Tributário.

despenalização do crime de abuso de confiança contra a Segurança Social, porquanto se julgou que o elemento objetivo que impôs a criminalização por abuso de confiança fiscal apenas de condutas que consubstanciassem a não entrega, total ou parcial, de prestação tributária de valor superior a 7.500,00 euros, era aplicável de igual modo ao primeiro, conduziu à extinção do procedimento e, conseqüentemente, à impunidade do arguido pela prática daqueles crimes⁹⁰. Situação que se julga que deve sempre ocorrer, independentemente da fase em que se encontra o processo e mesmo que os crimes se subsumam a tipos penais diferentes pois, para efeitos de um processo penal tributário, e mesmo para um processo penal “comum”⁹¹, não faria sentido que o Ministério Público continuasse a dirigir um inquérito pois, teria de deduzir despacho de arquivamento por falta de indícios suficientes da verificação da prática do crime, nos termos dos artigos 263.º e 283.º do CPP. Identicamente, os órgãos da Administração Tributária e de Segurança Social que, conjuntamente com os órgãos de polícia criminal, coadjuvam o Ministério Público, e em relação aos quais podem ser delegados atos de inquérito ao abrigo do artigo 41.º e 42.º n.º1 do RGIT, teriam de redigir o parecer fundamentado, que remetem juntamente com o auto de inquérito para que este decida sobre o arquivamento ou acusação, nos termos dos artigos 42.º n.º3 e 43.º do RGIT, no sentido do arquivamento do processo. De igual modo, também o juiz de instrução seria forçado a proferir despacho de não pronúncia, de acordo com o artigo 308.º CPP, se fosse requerida a abertura de instrução, ao abrigo do artigo 287.º CPP, quanto aos factos pelos quais foi deduzida a acusação. Por sua vez, o juiz de julgamento teria de proferir sentença absolutória de acordo com o artigo 376.º CPP.

Apenas se julga que não ocorrerá totalmente do modo anteriormente referido se a continuação criminosa for composta por vários tipos penais tributários, em que se verifica que nem todos perderam a relevância jurídico-penal ou, não sendo deste modo, se verifica que apesar das condutas serem subsumíveis ao mesmo tipo penal tributário, a descriminalização só ocorreu em relação a algumas que integravam a continuação⁹². Num caso e noutro, o processo não se vai extinguir quanto às condutas que não foram descriminalizadas.

No entanto, nem por isso nos parece que aquela situação não possa figurar como uma verdadeira vantagem para o arguido porque pode ocorrer que, o acusado pela prática de um crime continuado ou crime tributário continuado, venha a ver a sua acusação ser alterada para a prática

⁹⁰ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 343/05.7TAVNF.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 27 de maio de 2009). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 27/07/2019).

⁹¹ A única diferença entre o processo penal comum e processo penal tributário, situa-se unicamente na fase de inquérito em que, no primeiro, o Ministério Público apenas é coadjuvado pelos órgãos de polícia criminal nos termos do artigo 236.º n.º1 CPP.

⁹² Para um melhor entendimento desta questão remetemos para o III Capítulo ponto 6.1.1.

de um só crime, situação que, obviamente, terá reflexos ao nível da pena a aplicar dado que o prejuízo causado pelo crime, a culpa do agente, as exigências de prevenção, assim como as restantes circunstâncias a que o tribunal atende, nos termos do 71.º n.º 2 do CP e 13.º do RGIT⁹³, sofrerão uma diminuição. Mesmo no caso de prosseguir o processo penal tributário quanto à prática de crime continuado sempre será de considerar que não será indiferente, para a determinação da medida da pena ou mesmo para aplicação de outros institutos penais, que na base da unidade jurídica que se criou estejam 5 ou 10 crimes. Por exemplo, considere-se que no acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra em que estando em causa a punição por um crime de abuso de confiança fiscal na forma continuada com a pena de dois anos de prisão, suspensa pela quantia de 320.430, 13 euros, a circunstância de se ter diminuído o número de crimes que integravam a continuação, porque o Tribunal entendeu, entre outras coisas, que “(...) o facto de algumas condutas terem sido julgadas descriminalizadas não contende com a subsistência da continuação criminosa quanto às restantes condutas”, facultou a redução daquele valor para 262.199, 40 euros⁹⁴.

Nenhuma daquelas situações gera perplexidade na medida em que, se o Direito muda, não se justifica que se gaste tempo, meios e dinheiro para perseguir alguém que não tem culpa que a conduta que praticou fosse despenalizada e em relação a quem deixou de haver fundamentos para aplicação de uma pena. Há, no entanto, que precisar que nos casos de a continuação criminosa ser formada por vários tipos penais diferentes, e a descriminalização ocorrer apenas no âmbito da norma jurídica que prevê a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação, nos termos do artigo 79.º n.º 1 do CP, será necessário substituir aquela por outra que também estaria vigente no momento da prática do facto dado que o processo criminal, neste caso, terá de prosseguir quanto aos restantes crimes. Não se encontrou jurisprudência em que esta concreta questão tivesse sido levantada, mas, para que melhor se entenda o que dizemos, imagine-se que uma hipótese em que continuação criminosa seria constituída pelos tipos de crime de burla tributária, fraude qualificada, abuso de confiança fiscal previstos nos artigos 87.º, 104.º e 105.º do RGIT. Se, em virtude da sucessão de leis penais no

⁹³ Neste sentido Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p.314; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, 2.ª edição, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015, p. 436.

No entanto, será de não esquecer que a determinação da medida da pena em Direito Penal Tributário também tem de considerar o disposto no artigo 13.º do RGIT. Cf. Paiva, Carlos, *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, op cite, p.263; Catarino, João Ricardo e Nuno Victorino, *O regime sancionatório das infrações às leis fiscais*, op cite, p.564.

Sobre esta questão tenha-se, igualmente, em consideração o que dispusemos sobre a aplicabilidade subsidiária do CP ao RGIT no ponto 4 do II Capítulo.

⁹⁴ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra*. Processo n.º 11767/04.7TDL5B.C2 (Tribunal da Relação de Coimbra, 21 de setembro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 28/07/2019).

tempo, fossem descriminalizadas as condutas que se subsumiam ao segundo dos tipos indicados, fraude qualificada, então, para efeitos de continuação do processo penal tributário contra aos restantes crimes, e ainda pela prática de um crime tributário continuado quanto aos mesmos, ter-se-ia de determinar novamente qual a conduta mais grave que integrava a continuação, para se aplicar a respetiva pena à continuação criminosa, nos termos do artigo 79.º n.º1 CP. Neste caso concreto, parece-nos que seria indiferente considerar que a conduta mais grave que integrava a continuação era a que se subsumia aos crimes de burla tributária ou de abuso de confiança fiscal, porquanto a pena prevista para ambos é de 3 anos de prisão ou multa até 360 dias, nos termos dos artigos 87.º n.º1 e 105.º n.º1 do RGIT.

Contudo, aquilo não deixa de ser uma verdadeira garantia jurídica para o arguido que aproveita da situação dado que a pena prevista para aqueles dois últimos crimes referidos, burla tributária e abuso de confiança fiscal, artigos 87.º n.º1 e 105.º n.º1 do RGIT, é menos severa que a pena prevista para o crime de fraude qualificada, artigo 104.º do RGIT, e que, inicialmente, seria de considerar por consubstanciar a mais grave que integrava a continuação. Em todo o caso, sempre percebemos que, numa situação semelhante à que retratamos, poderia ser possível que, no máximo, a pena a aplicar em virtude da descriminalização da conduta mais grave que integrava a continuação fosse exatamente igual àquela. Nesse caso, o arguido apenas poderia aproveitar a circunstância de terem diminuído o número de crimes que integrariam a continuação ou, em alternativa, a exclusão de aplicação da figura do crime continuado ou, então, a prossecução do processo pela a prática de um só crime.

Relativamente às formas pelas quais se concretiza o disposto no artigo 2.º n.º 2 CP é de apontar, desde logo, a descriminalização pura e simples, mas também a forma, que particularmente esteve subjacente a todos os acórdãos anteriormente citados em que a conduta, apesar não deixar de possuir relevância jurídico-penal, não pode ser aplicada por constituir uma descriminalização, mas também uma criminalização e, conseqüentemente, se aplicar a proibição retroativa da lei penal. Esclarecendo, estamos a referir as situações em que ao tipo legal são acrescentados novos elementos e, em virtude disso, a conduta que anteriormente possuía relevância penal deixa de a ter porque os novos elementos não se encontravam preenchidos ao tempo do momento da prática do facto, ou estando, não podem ser valorados dadas as garantias que advém da proibição retroativa da lei penal, princípio que também é aplicável aos elementos do tipo. Desse modo, a alteração dos elementos descriminaliza as condutas praticadas antes da sua entrada em vigor, mas criminaliza outras que preenchem os novos e os elementos que já

constavam do tipo legal⁹⁵.

Concretamente, parece ter sido o que ocorreu quando ao crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105.º do RGIT, foi acrescentado um novo elemento da tipicidade, ou seja, quando pela Lei n.º 64-A/2008 se passou a prever que apenas seria punida a não entrega, total ou parcial, de prestação tributária de valor superior a 7.500,00 euros. Semelhante elemento do tipo não existia o que levou à descriminalização de todas as condutas praticadas antes da entrada em vigor da nova redação daquele tipo penal tributário e, conseqüentemente, a aplicação retroativa da lei penal mais favorável. Mas também, à criminalização de todas as condutas praticadas em momento posterior a aquela e aplicação do princípio da irretroatividade da lei penal.

As razões para o entendimento exposto são as que já se apresentaram quanto à proibição da retroatividade da lei penal, mas também quanto à aplicação retroativa da lei penal mais favorável: a questão da tutela da confiança.

O agente que cometeu um facto punido por lei, ou o arguido em relação a quem está a decorrer um processo, cria a expectativa jurídica, com a alteração ao tipo, de que a conduta que praticou deixou de ter relevância jurídica. Isto porque, no momento da prática do facto não estavam em vigor todos os elementos que passaram a compor aquele e, por isso, ela não se enquadra na norma. Igualmente cria a expectativa de que os fundamentos dos fins das penas, que existiam anteriormente, alteraram-se com a junção de outro elemento e que ao tempo que atuaram, afinal, não haviam razões de retribuição, prevenção geral ou especial a assegurar. Estas são expectativas jurídicas que o legislador e o aplicador da lei têm de atender, pelo que, à semelhança da situação anterior, mesmo que já se tenha dado início ao processo, ele sempre haverá de culminar na falta de acusação, pronúncia ou sentença condenatória.

Igualmente enquadrável na hipótese de descriminalização, mas na não perda de relevância jurídica da conduta, é aquela em que um crime se transforma em contraordenação por via de uma alteração da lei. Aqui está-se perante a sucessão de leis em que as sanções aplicáveis possuem diferente natureza e em que se aplica o artigo 2.º n.º 2 do CP porquanto a conduta foi descriminalizada, ainda que tenha assumido diferente natureza jurídica. De certo modo, isso também ocorreu quando ao crime de abuso de confiança fiscal foi acrescentado o elemento que anteriormente referimos, dado que se é verdade que a conduta foi descriminalizada com o mesmo, também não é de negar que as condutas que deixaram de ser subsumidas àquele tipo penal tributário sempre serão reconduzidas à contraordenação fiscal de falta de entrega de prestação

⁹⁵ Veja-se Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p.203 e seguintes.

tributária prevista no artigo 114.º do RGIT⁹⁶, e que dispõe no sentido de que “A não entrega, total ou parcial, (...) desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima (...)”⁹⁷. Mas, em termos concretos de aplicação, tudo se passará de igual forma à situação em que se acrescentava um elemento ao tipo, com a diferença que a lei neste caso é descriminalizadora e contraordenacionadora.

Apenas nos parece que nesta situação que agora estamos a tratar, ao contrário do que ocorria anteriormente, se deveria punir como contraordenação a conduta que era crime dado que o agente já saberia que aquela era contrária ao Direito podendo, contudo, aproveitar a aplicação de uma sanção de natureza menos evasiva dos seus direitos, liberdades e garantias. No entanto, não podemos assumir que esta seja regra⁹⁸. Essa regulação cabe ao Direito das Contraordenações, e não ao Direito Penal ou Direito Penal Tributário, pelo que é erróneo pensar que se aplica o 2.º n.º 4 do CP⁹⁹.

Por último, o 2.º n.º 2 do CP não faz ressalva dos casos julgados, mencionando que o regime se aplica ainda que exista condenação transitada em julgado. Ou seja, exista uma sentença condenatória em relação à qual se cristalizaram os seus efeitos jurídicos, na medida em que a mesma já não é suscetível de recurso ordinário ou reclamação. Para tanto, apenas terá de se proceder à formulação de um requerimento em que se pede ao juiz competente a aplicação do regime mais favorável ao abrigo do 371.º - A CPP, norma que também é aplicável ao RGIT por via do artigo 3.º al.a 2.ª parte.

2.1.2. A modificação das disposições penais vigentes no momento da prática do facto por lei posterior

A modificação das disposições penais vigentes no momento jurídico relevante para efeitos

⁹⁶ Isto porque muitas das contraordenações previstas no RGIT se delimitam negativamente face aos crimes tributários. Ou seja, se a conduta não constitui crime sempre poderá constituir contraordenação. Concretamente, essa é uma situação visualizável entre o crime de abuso de confiança fiscal e a contraordenação de falta de entrega da prestação tributária. Cf. Silva, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 2.ª edição, Coimbra: Almedina, 2007, p. 201.

⁹⁷ Temos de esclarecer que, apesar de estarmos a fazer uma divisão das diferentes formas de concretizar a descriminalização de condutas nos termos do artigo 2.º n.º 2 do CP, aplicável ao RGIT por via do artigo 8.º n.º 1 da LGT e 3.º al.a do RGIT, não poderemos pensar que o Direito e as suas alterações são realidades lineares. Pelo contrário, e como se pretende demonstrar ao apresentar como exemplo a alteração ao crime de abuso de confiança fiscal, uma mesma situação tanto pode conduzir a vários enquadramentos jurídicos simultâneos, como também se pode reconduzir a um.

⁹⁸ Repare-se que em todos os acórdãos que mencionamos quanto a descriminalização, nenhum mencionou o sancionamento do arguido pela prática de uma contraordenação. Apenas se limitaram a prosseguir o processo quanto aos restantes crimes que não foram descriminalizados, ou a determinar a extinção do procedimento.

⁹⁹ Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 183. O mesmo autor defende que dado o regime das contraordenações a conduta só poderia ser punível se fosse criado um regime transitório que tal permitisse. No mesmo sentido de que há descriminalização e defendendo que deve ser punida a título de contraordenação Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 162; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 199 e seguintes.

Mencionando apenas que se trata de descriminalização: Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p.267; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p.27.

de produção de efeitos jurídicos, por uma lei posterior, não se confunde com as situações de descriminalização ou despenalização das condutas por uma lei posterior ao momento da prática do facto. Apesar de ambas possuírem em comum a circunstância de serem leis diferentes das que vigoravam aquando da ação ou omissão do sujeito, a verdade é que elas são situações diferentes que possuem regimes próprios. Assim, a modificação das disposições penais vigentes no momento da prática do facto por lei posterior, encontra-se prevista no artigo 2.º n.º 4 do CP e, no seu âmbito, enquadram-se todas as alterações ao tipo penal que não implicam que a ação ou omissão tenha sido descriminalizada. Ou seja, a ela se redirecionam as situações em que no momento da punição está em vigor uma lei que é mais favorável ao arguido, por se ter modificado a sanção penal, alterado, substituído ou suprido elementos do tipo, alteraram-se os prazos de prescrição, entre outras¹⁰⁰.

Será de mencionar que, mais uma vez, não existe qualquer disposição semelhante a esta no RGIT mas nem por isso ela deixa de a ele ser aplicada, como se conclui pelo disposto nos artigos 8.º n.º 1 da LGT e 3.º al.a do RGIT¹⁰¹. Para além disso, a questão levantada pelo artigo 2.º n.º 4 do CP é importante, ainda que ela não seja tão recorrentemente tratada jurisprudencialmente no seio dos crimes continuados ou crimes tributários continuados como a hipótese de descriminalização. Ainda assim, julgamos que será de analisar este desvio a aplicação retroativa da lei penal, porquanto podem dele advir algumas consequências práticas que temos de considerar nomeadamente, quando a modificação ocorra no tipo penal ou tipo penal tributário que previa a pena aplicável à conduta mais grave que integrava a continuação, ao abrigo do artigo 79.º n.º 1 CP. Claro que, também pode acontecer que, no âmbito do crime continuado ou crime tributário continuado, a modificação do tipo penal não seja no seio do que se reconduz ao que dispõe no artigo 79.º n.º 1 do CP, mas esclarecemos, desde já, que a única relevância que uma modificação nestes termos poderá ter será ao nível dos elementos tidos em conta para efeitos de determinação da medida da pena, nos termos do artigo 71.º do CP e 13.º do RGIT, ou mesmo para determinação da medida da pena num processo penal “comum”, ao abrigo do artigo 71.º CP.

Como resulta do próprio artigo 79.º n.º 1 do CP, sendo aquela figura jurídica punida, como já mencionamos, pela pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação então, se

¹⁰⁰ Eduardo Correia apresenta como enquadráveis no n.º 4 do artigo 2.º do CP as alterações aos requisitos da imputabilidade, circunstâncias atenuantes e agravantes bem como a prescrição. Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 161 e seguintes.

Taipa de Carvalho enquadra igualmente a prescrição, mas também as condições objetivas de punibilidade. Cf. Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 234 e seguintes e p. 379 e seguintes.

¹⁰¹ Para mais desenvolvimentos da questão remetemos para o II Capítulo ponto 4.

as modificações ocorrem nos restantes tipos penais que não este, apesar de o aplicador de Direito dever continuar a considerar esta alteração feita ao ordenamento jurídico por questões de certeza, segurança e tutela da confiança dos destinatários das normas, a verdade é que as consequências práticas não são tão diretas como se a modificação ocorresse no tipo que se reconduz ao 79.º n.º 1 do CP. Dessa maneira, o regime que vamos analisar de seguida aplica-se e processa-se, integralmente, do mesmo modo quanto a estes, mas a nossa abordagem centrar-se-á nas situações em que a alteração ao tipo penal se desencadeia no âmbito do que previa a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação.

Feitos os devidos esclarecimentos diga-se, agora, que uma das formas pelas quais se concretiza o artigo 2.º n.º 4 do CP é por via de uma alteração à sanção penal, que tanto pode ser quanto à sua qualidade, quer quanto à medida da pena. Ou seja, a alteração do tipo penal que não implica a descriminalização das condutas acontece não só quando o legislador altera a estatuição da norma jurídica de pena de prisão para uma pena de multa, mas também quando mantém a qualidade da pena e altera os seus limites mínimos e máximos, altera os limites mínimos e mantém os máximos, ou o inverso¹⁰². Por exemplo, a redação inicial dada pela Lei n.º 15/2001 ao n.º 2 do tipo de crime de burla tributária, previsto no artigo 87.º do RGIT, era a de que se a atribuição patrimonial fosse de valor elevado, a pena a aplicar era a de prisão até 5 anos ou multa até 600 dias. Atualmente a redação daquele mesmo n.º 2 do artigo, dada pela Lei n.º 64-B/2011, é a de que se a atribuição patrimonial for elevada, a pena a aplicar é de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas. Ou seja, para além da distinção da pena a aplicar a pessoas singulares e coletivas, houve um aumento do limite mínimo da pena de prisão inicialmente prevista e um aumento do limite mínimo e máximo da pena multa, verificado que, nos termos do artigo 12º do RGIT, os limites das penas de prisão e de multa, quando nada é dito em especial nos tipos, são até 8 anos e 10 a 600 dias, respetivamente, para pessoas singulares, e 20 a 1920 dias para pessoas coletivas.

Em todo o caso, temos de mencionar que, em qualquer uma das situações mencionadas, como refere o artigo 2.º n.º 4 do CP, será de aplicar a lei que concretamente se mostrar mais favorável ao agente no momento da punição. Isto significa que, não pode o aplicador, simplesmente, ter em conta as modificações posteriores ao momento da prática do facto, e dizer

¹⁰² Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 159 e seguintes; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 201 e seguintes; Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p 186 e seguintes; Carvalho, Américo Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 247.

o que abstratamente lhe parece mais favorável ao arguido. Mesmo quando a determinação lhe pareça óbvia porque, como aconteceu quanto à pena de multa do exemplo que apresentamos anteriormente, ocorreu uma alteração simultânea dos limites mínimos e máximos, tem de ser apurada concretamente a medida da pena que iria aplicar à luz das duas leis.

Dado que o CP e o RGIT não mencionam, objetivamente, o *quantum* de pena a aplicar, apenas estabelecem um intervalo pelo qual se orienta o juiz para determinar a medida da pena, artigo 71.º do CP e 13.º do RGIT, só daquela forma é que se pode saber qual é mais favorável porque, não é por ser menor o intervalo da pena que ela será necessariamente diferente. Ou seja, poderia acontecer de o aplicador de Direito considerar que, no âmbito do mesmo exemplo que apresentamos, seria de subsumir ao arguido uma pena de 200 dias de multa segundo a lei anterior e lei posterior, ou uma pena de 300 dias de multa à luz da lei anterior e 450 dias de multa à luz da segunda, assim como também poderia ocorrer de, ao abrigo da lei anterior, o aplicador de Direito julgar que seria de empregar uma pena de 400 dias de multa e à luz da lei posterior seria de aplicar uma pena de 350 dias de multa.

Para aplicação deste regime ao crime continuado ou crime tributário continuado, parece-nos que pode ocorrer que o arguido não possa vir a aproveitar a aplicação retroativa da lei penal mais favorável quando há modificação dos limites da pena, do ponto de vista que se esperaria. Isto porque, por via da modificação da sanção, até pode a pena aplicável à luz da lei nova ser a mais favorável, contudo, nas situações em que são vários os tipos penais que compõe a unidade jurídica, há considerações a fazer¹⁰³.

Perspetivando que, de acordo com as regras de punição do crime continuado ou crime tributário continuado, artigo 79.º n.º 1 do CP, a pena a aplicar deve ser a da conduta mais grave que integra a continuação, pode acontecer que, com a modificação dos limites da pena, aquela deixe de ser a mais grave que integrava aquela. Consequentemente, terá de ser determinada a pena à luz de uma outra conduta que, inicialmente, era apenas considerada para efeitos de verificação dos elementos relevantes para determinar a medida da pena, por não ser a mais grave que integrava a continuação.

Apesar de naquela situação se saber que a pena que substituiu a anterior ser, por esta ter deixado de ser a aplicável à conduta mais grave que integrou a continuação, em princípio, mais benévola porque se não fosse seria a considerada para efeitos de punição e não aquela que foi alterada, não se trata do aproveitamento da aplicação retroativa da lei mais favorável nos termos

¹⁰³ Para melhor se entender a formação do crime continuado ou crime tributário continuado remetemos para o III Capítulo ponto 6.1.1.

que analisamos anteriormente, porque não estamos a aplicar o regime modificado daquela que era a conduta mais grave que integrava a continuação. Neste caso, não se trata sequer de aplicação retroativa da lei penal, porquanto, como dissemos, a lei que veio aplicar-se no lugar da que foi alterada, já se encontrava em vigor no momento da prática do facto, pelo que estamos perante a aplicação da lei vigente no momento da prática do facto. Esta apenas não se aplicava porque não previa, inicialmente, a pena da conduta mais grave que integrava a continuação nos termos do artigo 79.º n.º 1 do CP. Só o passou a ser, por se terem deixado de verificar o preenchimento dos requisitos daquele artigo por parte da norma modificada, pelo que não se trata, propriamente, da tutela da confiança da expectativa ou posição jurídica adquirida com o regime da lei nova que esperaria o destinatário da norma jurídica.

Claro que também pode ocorrer que a pena que foi substituída, no âmbito da conduta mais grave que integrava a continuação, venha a possuir uma moldura penal igual a outra das condutas que integravam aquela e que não correspondiam às mais graves. Consequentemente, não há porque tornar a determinar qual é aquela conduta para efeitos do artigo 79.º n.º 1 do CP, tudo se passando sem a observação das anteriores especificidades referidas. Ou seja, neste caso, o aplicador terá de determinar, como nos “termos gerais”, a pena concretamente aplicável à luz do regime anterior e regime posterior da conduta mais grave que integra a continuação.

Realce-se que nem sempre a unidade do crime continuado é formada por diferentes tipos penais, pode acontecer que ela seja formada por um só tipo que foi preenchido várias vezes pelas condutas do arguido. Neste caso, na medida em que estamos a aplicar um só tipo penal então, não há particularidades a considerar quanto à aplicação retroativa da lei penal mais favorável nos termos que vimos.

Contudo, não deixa de ser curioso que aquelas modificações que ocorrem na figura jurídica naquela situação de a unidade do crime continuado ser composta por vários tipos penais, não aconteçam, e sejam exatamente as mesmas consequências jurídicas que se aplicam aos casos em que o crime continuado é composto por um só tipo penal, quando a alteração é quanto à qualidade da pena porque, neste caso, a pena aplicável à conduta mais gravosa não é modificada quanto aos seus limites e tão somente quanto à sua espécie. Apesar de não serem quantificados de igual forma para as penas de prisão e de multa, isso não significa que não se venha a manter limites equivalentes com as leis posteriores, o que não altera a determinação daquela que era pena mais gravosa que integrava a continuação. Assim, neste caso, sem sombra de dúvida que se pode vir a verificar a aplicação retroativa da lei penal mais favorável ao abrigo da tutela da

confiança que surge com as expectativas e posições jurídicas, adquiridas com a alteração do regime constante da norma aplicável, tendo apenas de o aplicador de Direito averiguar, para o efeito, qual a que em termos concretos é mais favorável ao agente. Pode não ser indiferente que, por hipótese, o arguido acusado pela prática de um crime de associação criminosa, previsto no artigo 89.º do RGIT, punido inicialmente com a pena de 1 ano de prisão veja esta, em virtude de alterações à qualidade da pena, ser alterada para uma pena de multa de 365 dias à taxa diária de 50 euros.

Abstratamente, pode parecer que, entre ver o seu património diminuído em virtude da multa, ou ser privado do direito fundamental à liberdade, é preferível a primeira das situações apresentadas. Contudo, não importa o que nós ou o juiz pensamos que hipoteticamente é mais favorável pois, a determinação do regime mais favorável tem de ser realizada em termos concretos. Isso implica que se faça um juízo de prognose direcionado para a pessoa que vai cumprir a sanção penal e para as circunstâncias em que a mesma se encontra. Assim, pode revelar-se que, no caso concreto, seja mais favorável a aplicação da pena de prisão, em detrimento da pena de multa, no caso de a pessoa se encontrar desempregada ou simplesmente se não se quiser endividar para pagar a mesma¹⁰⁴.

Em última instância, é o arguido que sabe o que lhe é mais favorável, pelo que é a sua opinião que deve ser considerada nestes casos. Não se pretende com isto dizer que ele tem possibilidade de escolha quanto à pena, como se sabe é ao juiz a quem cabe o poder para julgar e determinar a sanção a aplicar, contudo não é por ele estar investido de tal poder que não pode tomar em consideração o que pensa o arguido. Este, apesar de dever ser sancionado pela prática do crime, continua a ser uma pessoa e a possuir direitos como qualquer outro cidadão ou pessoa jurídica. Assim, pode ser preferível, em termos concretos para aquele, cumprir a pena de prisão a pagar uma multa se não tiver liquidez¹⁰⁵.

Outra das situações subsumível ao n.º 4 do artigo 2.º do CP, que permite a tutela das expectativas e posições jurídicas que surgem com a lei nova, é a modificação dos elementos do tipo, o que ocorre porque se acrescentaram, alteraram, substituíram-se ou suprimiram-se os elementos que aquele já contém. Já se questionou, relativamente a estas hipóteses, se as mesmas se enquadram na descriminalização da conduta nos termos do 2.º n.º 2 do CP ou, numa situação

¹⁰⁴ Germano Marques da Silva, com base numa decisão do Tribunal da Relação de Coimbra, diz que entre estes dois tipos de pena a de multa é sempre mais favorável. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 266. No mesmo entendimento veja-se Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p.78.

¹⁰⁵ Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 159 e seguintes; Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p 186 e seguintes; Carvalho, Américo Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 247.

em que o regime em vigor no momento em que o arguido é sancionado é mais favorável, e é aplicado o n.º 4 do suprarreferido artigo, mas a resposta obtida é: depende.

Quanto ao acréscimo de elementos ao tipo legal já mencionamos que é uma situação de descriminalização que, por esse motivo, não se subsume ao artigo 2.º n.º 4 do CP e sim ao n.º 2 do mesmo artigo. Tal não significa que esta não seja uma situação em que no momento da punição estava em vigor um regime concretamente mais favorável, contudo, demonstramos suficientemente que a situação era simultaneamente descriminalizadora e criminalizadora e que, por esse motivo, se enquadrava nos artigos 2.º n.º 2 do CP e 29.º n.º 1 da CRP.

Para sabermos se hipóteses de alteração, substituição e supressão de elementos do tipo, se enquadram no seio do artigo 2.º n.º 2 ou n.º 4 do CP temos de adotar o critério da continuidade normativo-típica, em que se dá relevância ao tipo penal e ao facto de o que era punido anteriormente se identificar com o que é punido depois das alterações legais. Se houver identificação estaremos numa hipótese de lei mais favorável por se manter a punição, se tal não existir, então, tratar-se-á de uma descriminalização, com as consequências práticas, que anteriormente analisamos, associadas¹⁰⁶.

A alteração dos elementos do tipo é observável, numa exemplificação próxima à de Taipa de Carvalho¹⁰⁷, quando ocorrem situações semelhantes as verificadas no seio do artigo 92.º do RGIT que prevê o crime de contrabando. Na redação dada ao artigo pela Lei n.º 15/2001 consagrou-se que “Quem, por qualquer meio (...) é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias, se o valor da prestação tributária em falta for superior a (euro) 7500 ou, não havendo lugar a prestação tributária, a mercadoria objecto da infracção for de valor aduaneiro superior a (euro) 25000 (...)” tendo vindo, posteriormente, pela lei Lei n.º 67-A/2007, a alterar-se aqueles valores para 15.000,00 euros e 50.000,00 euros, respetivamente. Ora, quando aplicado o critério da continuidade normativo-típica nesta hipótese, o agente que tivesse cometido o crime de contrabando à luz da redação inicial da norma, porque exportou mercadorias no valor de 60.000,00 euros do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras para cumprimento das formalidades de despacho, continuará a ser punido no âmbito de um processo penal tributário porque não houve descriminalização da conduta com as alterações introduzidas posteriormente. Assim sendo, entendemos que estas hipóteses se subsumem ao

¹⁰⁶ Taipa de Carvalho, sobre toda esta questão, é muito explícito quando diz que o critério mais defensável para os casos de alteração dos elementos do tipo legal é o da continuidade normativo-típica. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p.199 e seguintes. Para um melhor entendimento e sobre os posteriores desenvolvimentos que iremos fazer veja-se: Carvalho, Américo Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p.198 e seguintes.

¹⁰⁷ O autor exemplifica esta situação dizendo que a mesma pode ocorrer quando no tipo legal de crime de aborto, é diminuída a idade do feto de 4 para 3 meses. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p.198 e seguintes.

artigo 2.º n.º 4 do CP, que trata da modificação das disposições penais vigentes no momento da prática do facto por lei posterior. Deve o aplicador de Direito proceder à determinação concreta da lei que se mostrar mais favorável ao agente para saber qual aplicar ao caso concreto mesmo que, como naquele caso que apresentamos, não tenha sido realizada qualquer modificação da pena aplicar e seja totalmente indiferente considerar a que estava prevista na redação inicial, ou na posterior, da norma. Isto porque, como já tivemos oportunidade de referir e entender, o Direito é uma realidade complexa em que vemos que várias situações se podem reconduzir à aplicação de vários regimes jurídicos em simultâneo. Deste modo, pode ocorrer que, para além das alterações do género das apresentadas naquele tipo tributário, se verifiquem modificações na própria pena que, como vimos inicialmente, têm de ser consideradas pelo aplicador.

Na situação diversa, ou seja, se naquela alteração aos elementos do tipo penal de crime de contrabando que vimos, os valores em causa fossem diminuídos de 7.500,00 euros para 1.500,00 euros e de 25.000,00 euros para 10.000,00 euros então, o agente que tivesse praticado um crime de contrabando durante a vigência da lei anterior, porque exportou mercadorias no valor de 1.500,00 euros do território nacional sem as apresentar às estâncias aduaneiras para cumprimento das formalidades de despacho, já não iria ver o processo penal tributário iniciar-se ou continuar porque não existe continuidade normativo-típica. Estamos perante uma descriminalização, criminalização e contraordenacionalização¹⁰⁸, em relação à qual será aplicado o princípio da proibição de aplicação retroativa da lei penal, prevista nos artigos 1.º n.º 1, 2.º n.º 1 do CP e 29.º n.º 1 da CRP, reconduzindo-se, assim, a situação ao artigo 2.º n.º 2 do CP.

Quanto à substituição de elementos do tipo, esta dá-se quando se troca um elemento típico por outro. Desse modo, pode acontecer que em relação a um tipo de crime qualificado se substitua o elemento privilegiante por um outro. Vamos supor que o artigo 97.º al.c do RGIT, que dispõe que para haver qualificação “Os crimes previstos nos artigos anteriores (...) Tiverem sido cometidos com uso de armas, ou com emprego de violência, ou por duas ou mais pessoas”, dispunha unicamente que, para haver qualificação dos crimes que refere, aqueles tinham de ser “cometidos com violência”. Posteriormente, substituíam-se este elemento privilegiante para “cometidos com armas de fogo”. Estaríamos perante uma criminalização, contudo, contrariamente ao que ocorre em outras hipóteses em que a criminalização conduz à extinção do

¹⁰⁸ Recorde-se o que dissemos anteriormente sobre o facto de muitas das contraordenações previstas no RGIT se delimitarem em função dos crimes tributários, pois isso verifica-se entre o crime de contrabando e a contraordenação de descaminho. Cf. Silva, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, op cite, p. 197.

processo devido a proibição de aplicação retroativa da lei penal, com rigor não podemos dizer que isso acontece sempre neste caso porque, apesar de não poderemos valorar a conduta à luz de um elemento que não relevava no tempo da prática do facto, que naquele exemplo seria a utilização de armas de fogo, não podemos esquecer que um tipo qualificado possui um tipo fundamental, que também está vigente naquele momento, e que pode permitir que exista uma subsunção da conduta a si, dado não se aplicar a ele a proibição de aplicação retroativa da lei penal.

Veja-se que Taipa de Carvalho entende que, porque existe continuidade normativo-típica, estamos perante a aplicação do regime que concretamente se mostra mais favorável ao agente, ao abrigo do artigo 2.º n.º 4 do CP¹⁰⁹. Por nosso turno, temos sérias dúvidas que este seja uma situação de aplicação retroativa da lei penal por modificação das disposições penais vigentes no momento da prática do facto por lei posterior dado que, não obstante de efetivamente haver identidade dos tipos e de, por coerência, os limites mínimos e máximos das penas aplicadas aos crimes qualificados serem mais elevados em detrimento dos que se preveem para os tipos fundamentais, a verdade é que, estes últimos já estariam previstos aquando do momento da prática do facto. Só não eram aplicados ao caso concreto por existir o tipo qualificado que afastava a aplicabilidade do tipo fundamental, devido às regras do concurso aparente de normas.

Assim, julgamos que aquela é uma situação igual à que analisámos anteriormente, relativamente à figura do crime continuado, quando eram alterados os limites da pena aplicável à conduta mais grave que integrava a continuação. A que norma que iria substituir a que inicialmente era aplicável, já estava vigente no momento da prática do facto, pelo que não se tratava propriamente de uma aplicação retroativa da lei penal mais favorável, e sim da aplicação da lei vigente no momento da prática do facto que apenas era considerada para efeitos de determinação da medida da pena, artigo 71.º do CP, por existir uma outra que se subsumia ao que se pretende com o artigo 79.º n.º 1 do CP. Isto, como vimos, acabava por impedir o arguido de aproveitar a aplicação retroativa da lei penal mais favorável da forma que pretenderia pois, apesar de a norma que iria substituir a que era aplicável possuir, em princípio, uma sanção penal igual ou mais benévola do que a anterior, não se estava a aproveitar a alteração que ocorreu na lei que era a que preenchida, num momento inicial, os requisitos do artigo 79.º n.º 1 do CP, mas a aplicar uma outra norma jurídica que também já estaria vigente no momento da ação ou omissão.

No caso diverso de supressão de elementos típicos, na medida em que a conduta

¹⁰⁹

Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 199 e seguintes.

preenchia todos os elementos do tipo legal até ao momento em que a lei se alterou, continuará a preenchê-los depois daquela. Por exemplo, imagine-se que alguém praticou um crime de fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, previsto no artigo 95.º do RGIT, porque não observou os itinerários fixados com o fim de se furtar a fiscalização das mercadorias que transportavam, que ascendiam o valor de 60.000,00 euros. No momento posterior ao da prática do facto, mais propriamente aquando do julgamento, entra em vigor uma nova redação daquela mesma norma em que é suprida a última parte do n.º 1 daquela norma, que se referia ao valor que a prestação tributária em falta ou, na sua falta, que a mercadoria deveria ter para que a conduta seja punida. Neste caso, considerando que para serem punidas penalmente as condutas têm de preencher todos os elementos do tipo penal, não é porque se retirou um ou mais deles que a conduta deixou de constituir crime. Todos os elementos continuam a estar observados, assim como todos os fundamentos que subjazem à punição após a supressão do elemento do tipo, não estando em causa o surgimento de uma expectativa jurídica nova e mais favorável no caso concreto¹¹⁰. Desse modo, esta situação não se parece subsumir nem ao artigo 2.º n.º 2 ou n.º 4 do CP.

Ao nível da aplicação ao crime continuado das hipóteses de alteração, substituição e supressão de elementos do tipo, enquanto concretizadoras da modificação posterior da lei aplicável que gera a expectativa ou posição jurídica, não nos parece que seja tão frequente a modificação da figura do crime continuado nos termos em que já fora configurada antes das alterações à lei pois, considerando que isso ocorria noutras situações devido ao facto de o artigo 79.º n.º 1 do CP dizer que o crime continuado ou crime tributário continuado é punido pela pena aplicável à conduta mais grave que integrava a continuação. Ora, sendo esta a que previa a pena com os limites mínimos e máximos mais elevados, diga-se que senão na hipótese de se substituírem os elementos do tipo é que pode ocorrer a situação, que já considerámos, de que tenha de se substituir a norma jurídica que previa a pena aplicável à conduta mais grave que integrava a continuação. Isto no caso de o crime continuado ser composto por vários tipos penais¹¹¹.

Nos restantes acontecimentos, o que pode acontecer é que o arguido tanto pode beneficiar

¹¹⁰ Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 199 e seguintes. Taipa de Carvalho refere, ainda, que existem divergências entre os defensores da teoria da continuidade normativo-típica, quando em causa está a hipótese de redução da punibilidade por adição de elementos típicos. Há quem defenda que se está perante um caso de aplicabilidade da lei mais favorável e quem entenda que se trata de descriminalização. O autor, por sua vez, entende que o que mais está conforme os princípios criminais é o segundo entendimento. Este é igualmente o nosso entendimento, mas como já nos havíamos exposto sobre a questão de ao tipo ser adicionado um outro elemento, decidimos não nos repetir.

¹¹¹ Voltamos a remeter, para melhor a compreensão da formação dos crimes continuados ou crimes tributários continuados, para o III Capítulo ponto 6.1.1.

da aplicação de um regime menos severo, nos termos que analisamos, a uma pluralidade de crimes, como pode aproveitar o facto de ver a medida da pena diminuída ou mesmo ver excluída a situação de concurso de crimes, porquanto ocorreu despenalização da conduta cuja pena era a mais grave que integrava a unidade jurídica.

Por outro lado, a prescrição é igualmente um regime que pode ser alterado de forma mais favorável ao arguido ao tempo da aplicação da pena pelo que, se estiver em vigor uma nova lei com um prazo que se mostre concretamente mais favorável, deve a mesma ser aplicada, uma vez que podem conduzir à absolvição em sede de julgamento.

Em Direito Penal existem pelo menos dois prazos de prescrição um que corre quanto ao procedimento criminal que começa desde o dia em que o facto se tenha consumado de acordo com os artigos 118.º e 119.º do CP, e outro em relação às penas aplicadas, contado a partir do trânsito em julgado da sentença, como resulta do artigo 122.º do CP. No Direito Penal Tributário temos igualmente dois prazos de prescrição contudo, o prazo respetivo ao procedimento tributário previsto no artigo 21.º do RGIT, em princípio, não se inicia com a consumação e sim com o momento da prática do facto nos termos do n.º 1, regime que é afastado no n.º 2 do mesmo artigo quando se deva aplicar o regime do CP por se estar perante um crime que preveja como limite máximo de pena de prisão 5 ou mais anos. O prazo de prescrição quanto aos crimes tributários pode igualmente ser reduzido para 4 anos, quando a infração depende da liquidação nos termos do n.º 3.

Na medida em que a prescrição é uma garantia dos cidadãos face ao poder estadual porque limita a possibilidade de que se viva eternamente na ameaça de um processo ou do cumprimento de uma pena, se algum deles for alterado deve, tal como já mencionamos, ser aplicado o que for mais favorável. Situação que não exclui a factualidade da conduta ser contrária à lei, ela continua a sê-lo, contudo, por força da prescrição, ficará impune.

Tal circunstância mostra a importância da garantia penal em questão pois, no caso dos crimes continuados ao abrigo do artigo 119.º n.º 2 al.b do CP e dos crimes tributários continuados ao abrigo do disposto nos artigos 21.º e 3.º al.a do RGIT *ex vi* artigo 119.º n.º 2 al.b do CP, em que o prazo de prescrição começa a contar desde o momento em que o agente pratica o último ato que integra a unidade jurídica, e em que decorre um lapso temporal considerável entre o momento da prática do facto e o conhecimento pelas entidades competentes¹¹², Autoridade Tributária e o Ministério Público, pode esgotar-se todo o prazo e o sujeito não poderá ser punido.

¹¹² A este respeito veja-se: Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p.108.

O que, computando que o prazo se inicia mais cedo do que o que ocorre no CP, dado o que resulta das disposições conjugadas dos artigos 119.º n.º 2 al. b do CP, 3.º al.a, 21.º n.º 1 do RGIT, não será tão raro de acontecer¹¹³.

Em todo o caso, não se pretendendo o afastamento do motivo que nos levou a mencionar a prescrição, diga-se que pode acontecer de já se ter iniciado a contagem aquando da alteração da lei. Para saber qual é o que é concretamente mais favorável vai ter de se determinar, considerando o tempo que já decorreu, qual o prazo mais curto à semelhança do que se faz quando em causa estão alterações aos limites das penas. Veja-se que assim ocorreu, por exemplo, no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto em que, discutindo-se a ocorrência ou não da prescrição e o regime concretamente mais favorável ao arguido, aquele teve em conta o prazo de prescrição que já havia corrido, conjuntamente com o que faltava correr à luz de cada regime para saber qual lei aplicar ao caso concreto¹¹⁴.

Aqui chegados, ter-se-á de referir, até como resulta do anterior acórdão referido, que o regime da lei que se mostre mais favorável tem de ser aplicado na totalidade, não sendo passível que se combinem elementos da lei anterior e da lei nova para criar uma espécie de “terceira lei” adaptada ao caso concreto¹¹⁵. Para além de nos parecer ser uma maneira de admitir arbítrios punitivos, a complexidade e duração dos julgamentos seria inevitavelmente aumentada, atrasando ainda mais do que se observa nos dias de hoje, o julgamento dos processos pendentes. Taipa de Carvalho, por sua vez, entende que a ponderação deve ser diferenciada, podendo ser utilizados diversos elementos das diferentes leis, da forma mais conveniente¹¹⁶.

Por último, contrariamente ao que ocorre no n.º 2, no n.º 4 ressalvam-se os efeitos do caso julgado, mas os seus efeitos cessam logo que a parte da pena que se encontrar cumprida,

¹¹³ Considere-se que o momento da consumação não se confunde com o momento da prática do facto, pois o primeiro refere-se ao momento em que se verifica o resultado que adveio da ação ou omissão do agente. Para efeitos de Direito Penal, e como abordaremos no ponto n.º 3 do Capítulo I, é por referência ao momento em que o agente atuou, momento da prática do facto, que se determina qual o regime a aplicar ao caso concreto e a partir do qual se vai computar se surgem ou não regimes que concretamente se mostrem mais favoráveis, para se aplicarem retroativamente.

Aquele regime é o que se aplica para efeitos de determinação de qual é o prazo de prescrição a observar nos termos do artigo 118.º do CP, contudo, para efeitos de contagem, de acordo com o artigo 119.º do CP, esta só se inicia após a verificação do resultado que se pretendia obter com a conduta, o pode ocorrer em momento espaço-temporalmente, diferente do momento da conduta. Tal solução não afeta as garantias jurídicas temos vindo a analisar e que advém do *tempus delicti*, porquanto, o momento do resultado só tem efeitos ao nível do início do prazo e não quanto à sua duração ou regime a aplicar, permitindo que aquelas estejam salvaguardadas.

O momento da prática do facto nas infrações tributárias também será analisado no Capítulo II e, no âmbito deste, apesar da proximidade ao regime constante do CP para efeitos de determinação do momento da prática do facto, teremos de considerar em alguns casos o momento da consumação da conduta para determinar aquele e, conseqüentemente, determinar a lei aplicável ou leis posteriores mais favoráveis. Mas, para que melhor se entenda esta questão remetemos para mencionado Capítulo mais desenvolvimentos.

¹¹⁴ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 281/16.8T9VFR.P1. (Tribunal da Relação do Porto, 11 de janeiro de 2017). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/08/2019).

¹¹⁵ Neste mesmo sentido veja-se, nomeadamente, Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 265; Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 29; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 64; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 204.

¹¹⁶ Cf. Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 248 e seguintes.

atinja o limite máximo da pena prevista em lei posterior. Esta é uma solução que nos parece razoável face ao que temos vindo a expor, dado que assegura as garantias dos cidadãos face ao poder punitivo do Estado.

A forma mediante a qual se efetiva a aplicação da 2.^a parte do mencionado artigo é a mesma que se aplica para efeitos da descriminalização, e é a mesma para processo penal ou processo penal tributário, ou seja, por via de requerimento a pedir a reabertura da audiência de julgamento para efeitos de aplicação do regime mais favorável ao abrigo do artigo 371.º - A do CPP. Poderá gerar alguma perplexidade que não possa, a reabertura da audiência, ser de iniciativa oficiosa pelo Tribunal ou a requerimento pelo próprio Ministério Público, contudo, pense-se que tal situação seria incomportável dado o volume de processos pendentes.

2.1.3. Leis intermédias

Ao longo da análise que temos vindo a desenvolver, repetidamente, afirmamos que o ordenamento jurídico não é estanque e, em cada momento, sente necessidade de se alterar por forma a manter-se atual. No entanto, também dissemos que aquele não pode pretender unicamente alterar-se, para acompanhar os desenvolvimentos e necessidades da sociedade, desconsiderando o que até àquele momento era dado como adquirido pelos destinatários das suas normas jurídicas.

A situação teria como consequência um ordenamento jurídico inconstante e fragmentário pelo que houve o cuidado, por parte do legislador, em prever uma forma de harmonizar os interesses de mudança e alteração do ordenamento jurídico com os interesses de tutela das expectativas e posições jurídicas adquiridas através da previsão de regras da lei no tempo. Estas, sob a égide do princípio constitucional da proteção da confiança que advém do artigo 2.º da CRP, facultaram a criação de regras que permitem que as leis novas não se apliquem retroativamente, mas que tal factualidade seja afastada sempre que seja de tutelar as expectativas e posições jurídicas que surgem com a lei nova.

Acontece que, temos vindo a dar ênfase à situação de uma forma redutora pois só consideramos, até ao momento, que existe uma lei vigente no momento da prática do facto e outra num momento posterior àquele. No entanto, a realidade atual tem vindo a demonstrar que durante o mesmo período e sobre a mesma matéria, podemos ter várias leis a considerar para efeitos de aplicação das regras da lei no tempo. Seja porque as modificações ou os novos diplomas, mostraram fragilidades que têm de ser atendidas, seja porque as reformas legais têm sido feitas

às “prestações”, a verdade é que, não raras vezes, quer em Direito Penal quer em Direito Penal Tributário¹¹⁷, entre o momento da prática do facto e o momento da punição do arguido, vigoram várias leis durante o período que medeia os dois momentos. Estas, são as denominadas leis intermédias que se caracterizam, precisamente, por serem as que não estão em vigor nem aquando da prática do facto nem no momento em que o agente é punido, e sim durante o tempo que medeia entre aqueles dois momentos.

Ou seja, para que melhor se perceba, vamos supor que no momento da prática do facto estava em vigor a atual redação do artigo 101.º do RGIT, que pune com pena de prisão até 2 anos, ou de multa até 240 dias, o auxílio material a outrem de forma a aproveitar o benefício económico proveniente de mercadoria objeto de crime aduaneiro. Em momento posterior, mas antes do momento da punição do arguido, por exemplo, durante o inquérito, entra em vigor uma nova redação daquele artigo que reduz as penas aplicáveis para prisão até 1 ano e multa até 150 dias. Aquando da punição, a norma é novamente alterada e passa a prever prisão até 3 anos e multa até 300 dias. Neste caso hipotético, a lei intermédia será aquela que previu como pena a aplicar prisão até 1 ano e multa até 150 dias, porque esteve em vigor depois de o agente ter praticado a sua conduta, mas a vigência terminou antes da punição pelo tribunal.

A doutrina tem enquadrado situações como a apresentada e, mais propriamente, as leis intermédias, exclusivamente, no artigo 2.º n.º 4 do CP¹¹⁸. Contudo, parece-nos que podemos dizer que, em termos latos, também uma lei que seja descriminalizadora e que vigore entre aqueles momentos, é uma lei intermédia. Por exemplo, no âmbito da mesma situação hipotética que apresentamos, pense-se que tudo ocorria da mesma forma, à exceção da lei intermédia que, em vez de alterar os limites das penas, previa a descriminalização da conduta. A única diferença neste caso, em relação ao primeiro que apresentamos é que, para além de termos de considerar o disposto no n.º 4 do artigo 2.º, temos também de ver o n.º 2 do artigo 2.º porque será sempre mais favorável ao arguido a descriminalização, em vez da modificação dos limites da pena, da alteração, substituição e supressão dos elementos do tipo ou a alteração dos prazos de prescrição.

Mas, independentemente daquilo, e o que é realmente relevante dizer quanto a estas leis é que são um importante desvio à proibição de aplicação retroativa da lei penal, princípio observável tanto em sede de Direito Penal como em Direito Penal Tributário¹¹⁹, porquanto se podem

¹¹⁷ Também em relação as leis intermédias o RGIT nada dispõe, pelo que se aplica subsidiariamente o disposto no CP, nos termos dos artigos 8.º n.º 1 LGT, 3.º al.a do RGIT. Para mais desenvolvimentos sobre esta questão da aplicação subsidiária, veja-se o II Capítulo ponto 4.

¹¹⁸ Sobre a definição de lei intermédia adotada e seu enquadramento no artigo 2.º n.º 4 do CP considerem-se: Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 184 e seguintes; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p. 167; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 204.

¹¹⁹ Veja-se que dissemos aquando do tratamento deste corolário do princípio da legalidade que, no seio do RGIT, o mesmo era replicado

não só aplicar a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor, mas também podem ser aplicadas para além do seu tempo de vigência quando já existe um outro regime, ou seja, podem aplicar-se ultratativamente.

Os motivos subjacentes à aplicabilidade das leis intermédias nos casos concretos, não diferem das que até agora temos vindo a expor pois, a lei intermédia é sempre uma lei diferente e posterior da que vigorava ao tempo da ação, que como qualquer outra é suscetível de criar expectativas e posições jurídicas que devem ser tuteladas e salvaguardadas aquando da submissão a julgamento de determinada pessoa¹²⁰. Ainda que existam razões de retribuição, prevenção geral ou especial mais gravosas ao tempo da punição, o raciocínio é o mesmo que se faz quando em causa está a existência de uma lei nova, sem que outra lhe suceda ao tempo da punição. Também aqui, constitui uma garantia do sujeito face ao poder estadual o facto de não ser prejudicado pela sucessão de leis penais, independentemente de quantas forem, sob pena de se verem limitadas a certeza e a segurança jurídicas.

Por outro lado, sempre iria configurar um benefício injustificado a favor de quem visse o seu processo ter um andamento mais célere, e fosse mais rapidamente sujeito a julgamento, por a questão ter pouca complexidade em detrimento a arguidos de outros processos¹²¹. Aos primeiros, na medida em que poderia ainda não estar em vigor um terceiro regime, seria aplicável a que constitui lei intermédia para aqueles que viram o seu processo protelar-se no tempo. Em consequência, estes ao serem submetidos a julgamento mais tarde, quando a lei já se tinha alterado e já não era tão favorável concretamente, como a que vigorou entre o momento da prática do facto e o seu julgamento, e em relação à qual geraram a expectativa jurídica, seriam prejudicados. A respeito, Eduardo Correia, acrescenta que os juízes poderiam atrasar o andamento dos processos, na esperança de aplicar um regime mais severo ao arguido¹²².

Também as razões do 18.º n.º 2 da CRP de mínima restrição dos direitos, liberdades e garantias, que devem levar a que o aplicador do Direito opte pelas sanções que sejam menos restritivas dos direitos fundamentais¹²³, importam. Não nos parece que seja justificado que, tendo a possibilidade de aplicar um regime menos gravoso, se vedasse a aplicação de um regime intermédio, apenas porque ao tempo da punição já se tinham voltado a alterar as conceções

no artigo 2.º n.º 1 daquele diploma, o que não deixava de ser demonstrativo da importância do mesmo no ordenamento jurídico português.

¹²⁰ O mesmo entendimento tem: Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 77; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p. 167.

¹²¹ Vejam-se: Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.158; Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 185.

¹²² Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.158.

¹²³ No mesmo sentido: Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, op cite, p. 185.

subjacentes a certa ação ou omissão. Mais uma vez, será de reiterar os princípios que mencionamos e os motivos justificativos da permissão de aplicação retroativa da lei penal mais favorável.

Quanto aos efeitos de aplicabilidade das leis intermédias à figura do crime continuado ou crime tributário continuado, será de considerar e esclarecer que, entre o primeiro ato que integra a continuação e o último, podem vigorar diversas leis que, tal como mencionámos, deveriam ser consideradas para efeitos de punição. No entanto, porque estamos a tratar uma pluralidade de crimes como se fossem uma só conduta criminosa¹²⁴, o que acontece é que as leis intermédias que vigoraram entre o primeiro ato que integrou a continuação e o último não se aplicam, independentemente das expectativas jurídicas que o agente tenha criado. Isto porque, para efeitos de aplicação da figura do crime continuado, tudo se passa como se agente tivesse praticado um só ato criminoso, que tem vindo a ser renovado, constantemente, ao longo do tempo. Assim sendo, o momento da prática do facto, coincide com o da prática da última conduta que vai integrar a unidade jurídica, considerando-se que é a lei que vigorava nesse momento a aplicável, pelo que apenas as leis intermédias que surgirem a partir daí é que são consideradas para efeitos de aplicação retroativa ou ultrativa¹²⁵.

De resto, a solução apresentada parece-nos bastante satisfatória porquanto, se o que se pretende é tratar uma pluralidade de crimes, que seriam punidos a título de concurso, como uma só conduta criminosa, então, ter-se-á de tratar esta realidade como se, efetivamente, tivesse sido praticado um só ato¹²⁶. Assim, também neste último caso, não pode o arguido aproveitar a aplicação de leis que estavam em vigor antes do momento da prática do facto que lhe sejam mais favoráveis, ainda que tenha criado expectativas jurídicas à luz das mesmas.

Do ponto de vista do princípio da igualdade do artigo 13.º da CRP, não faria qualquer sentido que aquele regime não fosse inteiramente aplicável ao crime continuado, sob pena de se estarem a tratar situações que se querem iguais de modo diferente. Por outro lado, para além do caos, que não iria permitir aos aplicadores de Direito saberem quais os diplomas do ordenamento jurídico que deveriam aplicar, dada a quantidade de leis que se podem suceder no tempo, esta situação iria constituir uma forte violação da certeza, segurança e confiança jurídicas que advêm das regras de aplicação da lei no tempo, se fosse possível aplicar leis que estiveram vigentes em

¹²⁴ Para que melhor se compreenda a figura jurídica do crime continuado remetemos para o III Capítulo.

¹²⁵ Cf. Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, Vol. I, Lisboa: Rei dos Livros, 2002, p. 129; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71.

¹²⁶ Cf. Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, Reimpressão, Coimbra: Almedina, 2008, p.208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

momento anterior ao da prática do facto à figura do crime continuado. Tal como referimos, isto não é possível quando o agente pratica uma só conduta criminosa e, em virtude disso, os destinatários das normas jurídicas confiam que isso nunca pode ocorrer, mesmo nos casos do crime continuado em que a conduta se inicia à luz da vigência de uma lei e pode terminar aquando da vigência de outra.

2.2. As leis temporárias ou de emergência

Depois de toda a anterior abordagem, será de analisar o regime constante do artigo 2.º n.º3 do CP, referente às leis temporárias que, para além de também configurarem um desvio à regra geral de proibição de aplicação retroativa, podem consubstanciar uma exceção face à aplicação retroativa da lei penal mais favorável, motivo pelo qual decidimos analisar autonomamente o mesmo¹²⁷.

Denote-se que, decorre do mencionado artigo do CP que, quando uma lei valer para um determinado período de tempo, ela continua a ser aplicável ao facto punível praticado durante esse período, mesmo que já existam disposições posteriores. Há aqui uma clara referência às denominadas leis temporárias ou de emergência¹²⁸, criadas para períodos de necessidade e que, contrariamente ao que ocorre com as restantes leis, têm sempre o seu período de vigência determinado, cessando de imediato todos os seus efeitos após o término daquele.

Vamos supor que, num particular período de crise económica e financeira, é criada uma lei para vigorar durante 1 ano, que prevê que quem não pagar todos os tributos de que é sujeito passivo, é punido com uma pena de prisão até 5 anos. A exceção à regra de que a lei, em princípio, só dispõe para o futuro, está no facto de as normas criadas para vigorarem durante determinado período de tempo, por motivos de situação de uma guerra, calamidade, desastre natural, crise, entre outros, se aplicarem, não só, retroativamente a todos os factos ocorridos no período durante o qual surgiram, mas também ultrativamente a todos os factos que se saibam cometidos naquela altura. Assim, naquele exemplo que apresentamos, alguém que tenha praticado factos subsumíveis àquele tipo de crime durante o seu período de vigência será punido, mesmo após

¹²⁷ Eduardo Correia diz que há quem pense que se trata de uma situação excepcional ao princípio de aplicação retroativa da lei mais favorável. Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. I, op cite, p. 155.

No mesmo sentido daquele autor, vejam-se: Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 205; e Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, op cite, p. 80. Indiretamente, mas que julgamos possuir o mesmo entendimento: Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 70.

¹²⁸ Apesar de estarmos a considerar leis temporárias e leis de emergência como sinónimos, Faria da Costa distingue ambos os conceitos dizendo que o que diferencia as leis temporárias das de emergência, é que as temporárias se referem a um estado de exceção, cuja duração é previamente definida (Euro 2004). As leis de emergência, são relativas a estados de exceção de duração indefinida, como é o caso de uma guerra, estado de sitio ou enquanto durar uma contaminação. Cf. Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, op cite, p.81.

aquele período de 1 ano, em que esteve em vigor a lei temporária. Deste modo, mais do que uma exceção à regra geral de aplicação da lei no tempo, trata-se de uma exceção do desvio de aplicação retroativa da lei mais favorável nas suas diferentes concretizações uma vez que, aplicando-se as leis daquela maneira, então, podemos concluir que elas se subsumem aos casos concretos independentemente de o seu regime ser mais gravoso do que vigorava aquando da punição. Contudo, isto só se verifica se estivermos a falar da sucessão no tempo de leis temporárias com outras leis que não assumem aquela natureza. Se a sucessão ocorrer unicamente entre diferentes leis temporárias nada impede que, no caso concreto, se aplique o regime que concretamente se mostre mais favorável de entre todas as leis temporárias que vigoraram durante certo período¹²⁹, verificados os requisitos que já oportunamente analisamos.

Tendo em conta o que temos vindo a referir sobre as garantias e tutela da confiança que advém da aplicação das regras da lei no tempo, o regime das leis temporárias gera perplexidade, contudo, o motivo pelo qual existe tal exceção àquelas garantias jurídicas face ao poder estadual, é o facto de na base daquelas leis ser verosímil que estão razões de retribuição, prevenção geral ou especial, que se mantêm independentemente do tempo que passe desde o período em que estiveram vigentes. Assim, a ação ou omissão praticada durante a vigência de uma lei temporária, justifica a punição que naquela estava prevista, ainda que a lei já tenha cessado a sua vigência, na medida em que os fundamentos e as circunstâncias que estiveram na base da lei temporária, não se alteraram¹³⁰.

Para a aplicabilidade na figura de crime continuado ou crime tributário continuado, as leis temporárias só relevam se a última conduta que integrou a continuação for praticada durante a vigência de tal lei. Como mencionamos, o momento da prática do facto nos crimes continuados e, conseqüentemente, a lei aplicável coincide com o momento da prática da última conduta que integrou a continuação pelo que, se esta for praticada após ter cessado a vigência da lei temporária, a lei a considerar será a que veio substituir aquela¹³¹.

Mesmo na situação em que a conduta continuada tem o seu início e grande parte da sua prática se verifica durante a vigência da lei temporária, esta não se aplica, pois tudo se passa como se o agente tivesse praticado uma só conduta aquando da prática da última que integrou a

¹²⁹ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p. 263.

¹³⁰ Sobre a definição de leis temporárias e ulteriores desenvolvimentos sobre as mesmas considerem-se: Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p. 77; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 28; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 63; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p. 168; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.155 e seguintes; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 205.

¹³¹ Com o entendimento de que é aquando da prática da última conduta que se considera o momento da prática do facto da continuação vejamos: Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71.

continuação. A lógica é semelhante e as consequências são as mesmas que aplicámos quanto às leis intermédias porque como tratamos o crime continuado como se fosse uma só ação ou omissão, não podemos aplicar uma lei que esteve vigente num momento anterior ao da prática do facto. Também não o fazemos nos casos em que, efetivamente, apenas foi praticada uma só conduta, mesmo que existam expectativas que se formaram à luz da mesma¹³².

¹³² Com o entendimento de que tratamos a continuação criminosa como se um só crime tivesse sido cometido, vejam-se: Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

3. O *tempus delicti*

Após toda a resenha do princípio da legalidade, e de se ter analisado a forma pela qual se aplica a lei no tempo no Direito Penal, cabe analisar qual o momento jurídico relevante para efeitos de aplicação da lei. Já havíamos referido a importância de se limitar a aplicação da lei no tempo, contudo não é suficiente que saibamos quando entra em vigor determinada lei. Só saberemos quais são leis posteriores encerram em si regimes mais favoráveis que devem ser aplicados retroativamente, se existem leis intermédias ou leis temporárias a considerar, se soubermos qual é o momento que temos de atentar para efeitos de aplicação da lei à ação ou omissão punida.

O crime é um facto complexo composto por uma ação e um resultado podem acontecer instantaneamente, como em períodos temporais distintos, podendo ocorrer que, neste último caso, em virtude da sucessão, a lei em vigor não seja a mesma naqueles dois momentos. Assim sendo, face às dúvidas que se poderiam levantar, desenvolveram-se diferentes perspetivas acerca daquele que deveria ser considerado o *tempus delicti* para efeitos de aplicação do Direito Penal aos casos concretos, nomeadamente, a da ação, do evento ou resultado e a unitária ou mista.

A perspetiva da ação considera o momento em que o agente atuou como sendo o jurídico penalmente relevante porque entre a ação ou omissão e a verificação do resultado, pode decorrer um grande lapso de tempo e pode, inclusivamente, nunca se chegar a verificar o resultado contrário à lei, advindo desse facto a impunidade do infrator.

A perspetiva do resultado julga que o Direito Penal só deverá ter em conta o momento em que o resultado da ação ou omissão se verifica, atribuindo importância à punição do desvalor do resultado que lesou bens jurídicos essenciais, em detrimento do desvalor da ação.

A perspetiva mista, por sua vez, considera tanto o momento em que o agente atua como o momento em que se verifica o resultado para efeitos de aplicação da lei, aproveitando as vantagens das anteriores teorias¹³³.

Quanto ao momento da prática do facto ou *tempus delicti*, o legislador português no artigo 3.º do CP dispõe que aquele é o momento em que o agente atuou ou, no caso de omissão, deveria ter atuado, independentemente do momento em que o resultado típico se tenha produzido, demonstrando uma clara opção pelo momento da ação como sendo o relevante para efeitos penais. No nosso entender, esta é uma opção que assegura o corolário do princípio da legalidade de proibição da retroatividade da lei, os desvios de aplicação retroativa da lei mais favorável, o fim

¹³³ Cf. Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p. 321 e seguintes; Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 128.

das penas e o princípio da culpa¹³⁴.

Desde logo dá-se efetividade ao Direito Penal pois, se apenas se considerasse o momento do resultado então, independentemente do desvalor da ação, existiriam várias condutas lesivas de bens jurídicos essenciais com relevância penal que não seriam sancionadas. Isso iria permitir um certo planeamento por parte dos infratores, que se veriam tentados a evitar que o resultado se verificasse num momento em que estava em vigor uma lei que os punia criminalmente. Por conseguinte, jamais se cumpririam, particularmente, os fins de prevenção geral e especial das penas porque seria muito pernicioso influenciar as condutas da comunidade com base nos resultados das condutas, na medida em que aquela ia associar o que era proibido era apenas o resultado e não a conduta, mesmo que fosse lesiva de bens jurídicos. Iguamente, desvirtuar-se-ia a necessidade de assegurar que as leis apenas se aplicariam para o futuro porque, a certa altura, nasceria a necessidade de afastar esta garantia penal.

A circunstância de se observar como aplicável a lei que vigorava no momento da conduta permite que exista uma maior probabilidade do arguido aproveitar um maior número eventuais mudanças legais, das quais podem advir expectativas jurídicas mais favoráveis, pois, a conduta e o resultado podem ocorrer em momentos espaço-temporalmente diferentes, mas o resultado advém sempre de uma conduta. O objetivo do Direito Penal não deve ser o de punir a todo o custo pelo que, como já referimos, se o juiz tem possibilidade de vir a aplicar um regime menos limitativo de direitos, liberdades e garantias, deverá fazê-lo, situação justificada à luz das conceções sociais vigentes ao tempo em que se aplicou a lei mais favorável e, do ponto de vista da tutela das expectativas jurídicas do cidadão face ao poder punitivo, nunca se tratará de um arbítrio e sim da tutela da confiança.

Relativamente ao princípio da culpa, sendo este o juízo de censura dirigido à atuação do agente, jamais seria possível de o considerar como fundamento e limite da pena se apenas considerássemos o resultado¹³⁵. Para além disso, tenha-se em conta que situações de legítima defesa do artigo 32.º do CP, direito de necessidade do artigo 34.º do CP, estado de necessidade desculpante do artigo 35.º do CP, conflito de deveres do artigo 36.º do CP, obediência indevida desculpante do artigo 37.º do CP, consentimento do artigo 38.º do CP e consentimento presumido do artigo 39.º do CP, nunca seriam tidas em apreciação se considerássemos o resultado pois seria

¹³⁴ Com o mesmo entendimento, ainda que com argumentações diferentes das que apresentamos, vejam-se Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, op cite, p. 328, Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p. 195; Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, op cite, p. 114 e seguintes.

¹³⁵ Sobre este entendimento do princípio da culpa remete-se para as citações realizadas na nota de rodapé n.º 22.

indiferente, para o Direito Penal, eventuais circunstâncias justificativas da ação ou omissão. O que importaria seria, única e exclusivamente, o resultado e, tendo em conta que no âmbito das causas de exclusão da ilicitude e da culpa das condutas, não raras vezes, se verifica que os resultados são contrários ao Direito, então haveria sempre lugar a punição se o legislador tivesse optado pelo momento do resultado. Só assim não iria acontecer se fosse criado um regime homólogo de circunstâncias justificativas da ação ou omissão, direcionadas para o resultado da conduta.

No entanto, o regime do momento da prática do facto, previsto no CP não é isento de alguns reparos. Isto porque, não prevê como se determina o momento da prática do facto na figura do crime continuado, prevista no artigo 30.º n.º 2 do CP¹³⁶. Como já referimos, e vamos analisar mais detalhadamente, a figura do crime continuado faculta ao arguido a possibilidade de por uma pluralidade de crimes, que seriam punidos nos termos dos artigos. 77.º e 78.º do CP a título de concurso efetivo, lhe seja aplicada uma só pena a todos eles¹³⁷. Esta será constituída pela aplicável à conduta mais gravosa que vai integrar a continuação, artigo 79.º n.º 1 do CP¹³⁸, mas, e o que nos importa agora é que, como se trata de considerar que existiu a prática de um só crime e de tratar a pluralidade nesse mesmo sentido, figura-se essencial que se saiba que é preciso determinar quando se cometeu o primeiro e o último ato da continuação. O momento da comissão do crime continuado é constituído por todo aquele espaço de tempo e, conseqüentemente, todos os crimes praticados durante o mesmo são suscetíveis de integrar a continuação. Também é necessário saber que, numa situação de sucessão de leis penais, se a incriminação apenas surgiu com a lei nova, e se apenas são puníveis os atos praticados em momento posterior ao início de vigência daquela, então temos de desconsiderar todos os anteriores¹³⁹. Ou seja, para que se possa subsumir ao caso concreto a figura do crime continuado, temos de determinar o momento da prática do facto para os vários crimes que podem integrar a continuação¹⁴⁰, contudo, e como mencionarmos, esta não é uma solução que provenha do corpo do próprio CP. Ela é alcançada pela doutrina que, como também já vimos, considerava que o momento da prática do facto coincidia com o momento da prática da última conduta que integrava a continuação, sendo o regime que vigorava ao tempo desta que seria aplicável. Isto porque, se pensa haver renovação

¹³⁶ Será de mencionar que, também a regra especial de determinação do momento da prática do facto, prevista no artigo 5.º do RGIT, nada diz quanto à forma de determinar o momento jurídico relevante para produção de efeitos quanto a figura.

¹³⁷ Veja-se o III Capítulo da presente dissertação, em particular o ponto 6. Neste fazemos a distinção entre crime continuado ou crime tributário continuado e concurso de crimes.

¹³⁸ Para mais desenvolvimentos sobre a punição da figura veja-se o ponto 7 do III Capítulo.

¹³⁹ Cf. Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes.

¹⁴⁰ Como menciona Germano Marques da Silva "Entendendo-se, como nós entendemos, que no crime continuado o que há é uma unificação de vários crimes para efeitos de punitivos, aplica-se a cada uma das condutas criminosas as regras gerais sobre o *tempus facti* (...)". Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p.356 (itálico conforme o original).

da ação ou omissão pelo que será considerada praticada e aplicar-se-á o regime vigente no momento da última conduta, ainda que mais desfavorável que vigorava aquando do primeiro ato. Ou seja, tal como pensamos anteriormente, tudo se passa como se o agente tivesse praticado, efetivamente, apenas a última conduta, motivo pelo qual não podemos considerar que é outro o momento da prática do facto, nem poderíamos aplicar os regimes que estiveram em vigor no momento anterior a esta, mesmo que a continuação criminosa tenha sido iniciada na vigência daqueles, pois isso também não é possível nas situações em que há a prática de um só crime¹⁴¹.

Mas, mesmo que a doutrina tenha auxiliado nesta questão, reiteramos que julgamos que deveria o legislador de esclarecê-la no âmbito do artigo 3.º do CP. Isto de forma a evitar possíveis indefinições. Repare-se que, Roxin, entende que um dos motivos para abandonar a construção da figura do crime continuado é, precisamente, a circunstância de pensar que o momento da prática do facto é determinado por estimativa, situação que entra em contradição com o que é exigido para a punição do concurso de crimes, em que é preciso saber com precisão quando foi praticado cada um dos atos¹⁴². Por nosso turno, entendemos que não é por se aplicar a figura do crime continuado que está justificado o abandono da determinação do momento da prática do facto para cada um dos crimes que integram a continuação. Pelo contrário, aquela tem na mesma de ser efetuada para se saber quando começou, terminou, que crimes podem integrar a continuação, que crimes se excluem por estarem prescritos ou por só serem puníveis por uma lei posterior ao início da continuação. Mas, mesmo assim, não poderemos deixar de concordar que, também no nosso ordenamento, em certa medida, estamos a estimar qual será o momento da prática do facto ao considerar um critério doutrinal para o fazer, o que é pernicioso do ponto de vista das garantias jurídicas.

¹⁴¹ Cf. Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

¹⁴² Cf. Roxin, Claus, *Derecho Penal: Parte General*, Tomo II, Tradução de Diego-Manuel Luzón Peña e José Manuel Paredes Castañón e Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Madrid: Civitas, 2014, p. 1032 e seguintes.

II. As regras especiais de aplicação da lei no tempo do Direito Penal Tributário

4. A aplicação subsidiária do CP aos crimes tributários

Depois de nos termos ocupado, ao longo do Capítulo I desta dissertação, ao estudo do princípio da legalidade e dos seus corolários, bem como das regras de aplicação da lei no tempo que daqueles advêm, cumpre agora fazer incidir a nossa análise sobre algo que muito lateralmente fomos mencionado, mas que não aprofundamos. O facto de aquelas regras, assim como todas as restantes que da parte geral do CP resultam, serem aplicadas ao RGIT quer porque o mesmo é omissivo quanto às mesmas, quer porque, em coerência, são matérias que não poderiam deixar de nele ser aplicadas ou regulamentadas¹⁴³. Veja-se que se tratam de matérias que encerram em si das mais elementares garantias jurídicas face ao poder punitivo estadual, como são as de lei formal, determinabilidade, proibição da analogia, proibição de aplicação retroativa da lei, aplicação retroativa do regime concretamente mais favorável, a de aplicação de uma só pena a um conjunto de crimes que possam ser unificados nos termos do artigo 30.º n.º 2 do CP, garantias relativas à prescrição, entre outros. E de facto, considerando que o Direito Penal Tributário é um ramo de Direito Penal especial cujas sanções de natureza penal, contrariamente às consequências previstas na LGT e no CPPT¹⁴⁴, aplicam penas de multa e penas de prisão, considerando a culpa¹⁴⁵, e os fins de retribuição, prevenção geral e prevenção especial, subjacentes a condutas que encerrem em si uma violação do Direito Tributário formal¹⁴⁶ e lesam bens jurídico-tributários como

¹⁴³ Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.59.

¹⁴⁴ As consequências constantes da LGT e do CPPT, aplicáveis às ilicitudes do Direito Tributário material, concretizam-se em juros compensatórios previstos no artigo 35.º LGT, moratórios previstos no artigo 86.º do CPPT e no processo de execução fiscal. Estas apenas pretendem facultar ao credor tributário a obtenção do tributo em dívida, acrescida de uma quantia, devido ao facto de ter sido incumprido o pagamento do tributo, retardamento da liquidação de imposto por entrega extemporânea da declaração de rendimentos, prazos de pagamento, entre outros. Contudo, elas não se confundem com as sanções constantes do RGIT que possuem natureza penal e são aplicáveis à ilicitude do Direito Tributário formal. Consequentemente, a aplicabilidade subsidiária das normas do CP não ocorre em relação àquelas. Com este entendimento, e defendendo diferentes naturezas para as sanções que não constam do RGIT e que o Direito Penal Tributário pune as ilicitudes de Direito Tributário formal veja-se Martínez, Soarez. *Derecho Fiscal*. op cite.p.330 e seguintes.

De modo semelhante, apenas dizendo que o Direito Penal Tributário também não desconsidera a necessária punição que tem de existir da evasão fiscal: Mita, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, op cite, p. 463. No mesmo sentido: Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario*, op cite, p. 398.

No sentido de que a sanção penal se destina às violações de Direito Tributário mais graves, e não à mera violação formal e/ou procedimento de evasão: Amatucci, Fabrizio, *Principi e nozioni di Diritto Tributario*, 3.ª edição, Milano: G. Giappichelli Editore, 2016, p.304.

No mesmo sentido de que a aplicação subsidiária das normas do CP só ocorre em relação às sanções do Direito Penal Tributário ou, nas palavras do autor, Direito Penal Fiscal, veja-se Nuno de Sá Gomes. Cf. Gomes, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, 11.ª edição, Vol. I, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 42.

¹⁴⁵ Cf. Hensel, Albert. *Derecho tributario*, op cite, p.396. No mesmo sentido se apresentam Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco que dizem que o autor de uma infração só pode sofrer a reprovação jurídica e assumir todas as consequências da sua ação quando seja culpado. Cf. Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, op cite, p.207.

¹⁴⁶ Assim defende Soarez Martínez, que ensina que até nos poderá parecer que é mais grave deixar de pagar o tributo do que prestar declarações, contudo, do ponto de vista da perigosidade social, assim não é. Isto porque, se for prestada a declaração o Fisco sempre saberá que existe uma relação jurídico-tributária. Por outro lado, a falta de pagamento pode dever-se a falta de liquidez, desleixo, esquecimento, situações que segundo o autor não justificam as violações de Direito Tributário formal. Estas colocam o credor tributário na impossibilidade de assegurar os créditos tributários, que ou nem sabe que o é ou tem um conhecimento viciado ou imperfeito da sua situação. Cf. Martínez, Soarez, *Derecho Fiscal*, op cite, p.332.

No mesmo sentido pronunciou-se o Supremo Tribunal de Justiça dizendo que “Entende o legislador que no primeiro grupo há uma maior gravidade decorrente da «intenção de ocultação dos factos tributários à administração fiscal». Postura esta que já não se verificaria na

património fiscal e os valores de verdade e lealdade fiscal¹⁴⁷, o património financeiro do Estado¹⁴⁸, o sistema fiscal¹⁴⁹, a capacidade contributiva¹⁵⁰, a dignidade da pessoa humana¹⁵¹, eficiência e eficácia tributárias¹⁵², a relação jurídico-tributária, parece-nos que outra não poderia ter sido a solução do legislador do RGIT¹⁵³.

Não é porque se sentiu necessidade de criar um ramo de Direito especial, para dar resposta ao facto de o Direito Penal não atribuir a importância à necessidade de existir, paralelamente aos meios de obtenção e de compensação do credor tributário do seu crédito¹⁵⁴, tutela penal para punir as condutas que violam aqueles bens-jurídico tributários, que devem deixar de ser observadas as mesmas garantias jurídicas face ao poder punitivo estadual, previstas do Direito Penal. Pelo contrário, para além de ser a situação preferencial do ponto de vista tutela das expectativas e posições jurídicas adquiridas, também a finalidade que se pretende com a criação e aplicação das sanções do RGIT, e particularmente com as sanções previstas para os crimes tributários que podem vir a integrar a figura do crime continuado, só é conseguida daquele modo. Pense-se, por exemplo, que dificilmente se poderia assegurar a proteção das expectativas e posições jurídicas adquiridas, bem como alcançar os fins de prevenção geral e especial com a aplicação das sanções do RGIT, se não houvesse a imposição legal, tal como ocorre no CP, de que as infrações tributárias têm de estar previstas em lei formal, e que apenas as que estão tipificadas podem ser consideradas ilícitos para efeitos de processo penal tributário.

constelação em que a «dívida» é participada à administração fiscal, isto é, nas situações em que há o reconhecimento da dívida tributária, ainda que não acompanhado do necessário pagamento. Estando em causa condutas diferentes, portadoras de distintos desvalores de acção e a projectar-se sobre o património do fisco com assimétrica danosidade social, elas merecerão, de acordo com o citado relatório, «ser valoradas criminalmente de forma diferente». Acrescenta-se: «neste sentido, não deve ser criminalizada a conduta dos sujeitos passivos que, tendo cumprido as suas obrigações declarativas, regularizem a situação tributária em prazo a conceder, evitando-se a 'proliferação' de inquéritos por crime de abuso de confiança fiscal que, actualmente, acabam por ser arquivados por decisão do Ministério Público na sequência do pagamento do imposto». Cf. *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 4080/07. (Supremo Tribunal de Justiça, 15 de maio de 2008). Disponível em https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/249217/details/maximized?search=Pesquisar&emissor=Supremo+Tribunal+de+Justi%C3%A7a&print_preview=print-preview&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA (consultado pela última vez em 26/08/2019).

¹⁴⁷ Remete-se para a nota de rodapé n.º 5.

¹⁴⁸ Luís dos Milagres e Sousa defende que o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais é o património financeiro do Estado. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.111 e seguintes.

¹⁴⁹ Remete-se para a nota de rodapé n.º 7.

¹⁵⁰ Remete-se para indicado na nota de rodapé n.º 8.

¹⁵¹ Remete-se para indicado na nota de rodapé n.º 9.

¹⁵² Remete-se para indicado na nota de rodapé n.º 10.

¹⁵³ Com o mesmo entendimento: Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, op cite, p.146; Machado, Jónatas E. M. e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal*, op cite, p.34.

¹⁵⁴ Relativamente a este ponto não será de desconsiderar que apesar de existirem sanções penais para os efeitos que estamos a referir, nem por isso o cumprimento de tal sanção implica a desobrigação do pagamento das quantias que indevidamente se apropriou o infrator. Pelo contrário, o ordenamento jurídico português atribui uma importância acrescida ao prejuízo que advém do incumprimento e, por esse motivo, consagrou artigo 10.º do RGIT que o cumprimento de a sanção penal não implica a exoneração do pagamento da prestação tributária. Isto significa que o mecanismo observado para obter cobrança do tributo, pode coexistir, quando for caso disso, com o processo criminal.

Mas sobre esta questão veja-se que Isabel Marques da Silva acrescenta à mencionada factualidade que o imposto ainda tem de poder ser liquidado ou ainda tem de ser exigível, para que o sujeito passivo continue obrigado ao mesmo. E acrescenta que, a hipótese inversa é que nem sempre é verdadeira, ou seja, o pagamento do imposto em dívida pode ter efeitos positivos no plano da responsabilidade pelas infrações tributárias, uma vez que pode dar lugar à suspensão da pena de prisão, dispensa de pena e atenuação especial da pena. Cf. Silva, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, op cite, p.53 e seguintes.

Portanto, não é descabido que o legislador tenha salvaguardado, em diversos artigos do nosso ordenamento jurídico a aplicabilidade subsidiária do princípio da legalidade e respetivos corolários às infrações tributárias¹⁵⁵, bem como de outras normas da parte geral do CP¹⁵⁶, assegurando que, também no âmbito do ramo de Direito que estamos a estudar, o poder punitivo estadual não é arbitrário e tutela a confiança jurídica que advém da existência de várias garantias de defesa no seio de Direito Penal, que todos esperam ver aplicados também nos ramos de Direito especial.

Mas, quanto às normas jurídicas, propriamente ditas, que consagram o que dizemos veja-se, desde logo, que resulta do artigo 8.º da LGT, entre outras coisas, que a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais, estão sujeitas ao princípio da legalidade. Como estamos no âmbito do Direito Penal especial, esta norma remete-nos para o artigo 29.º da CRP, respeitante à aplicação da lei criminal, norma que já havíamos referido por consubstanciar a consagração constitucional de importantes garantias dos cidadãos face ao poder punitivo do Estado, e que era depois desenvolvida em sede do CP.

O artigo 2.º n.º 1 do RGIT, indiretamente, reitera a regra que já advinha do artigo 8.º da LGT, que remetia para o artigo 29.º da CRP, ao definir que constituem infrações tributárias todos os factos típicos, ilícitos e culposos, declarados puníveis em lei anterior, estando aqui presente uma indicição dos corolários de lei formal, tipicidade e irretroatividade do princípio da legalidade, nos mesmos termos do que se previa para efeitos de Direito Penal. Repare-se que, também neste âmbito, se prevê no artigo 1.º n.º 1 do CP que só pode ser punido criminalmente o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática.

O artigo 3.º al.a do RGIT, por sua vez, dispõe que são subsidiariamente aplicáveis, aos crimes, as disposições do CP. Mas note-se que, isso não é sinónimo de que toda e qualquer situação justifica o recurso àquele diploma, ou que todas as normas podem ser subsidiariamente aplicáveis. Desde logo, apenas nos casos omissos não regulados pelo RGIT é que tal ocorre e, apenas as normas da parte geral do CP que não forem contrárias ao disposto no RGIT, é que são aplicáveis¹⁵⁷. Se admitíssemos que as normas da parte especial do CP, que definem quais as condutas puníveis, pudessem ser aplicadas subsidiariamente, mais não estaríamos do que a aplicar analogicamente as mesmas e, conseqüentemente, a violar a proibição resultante do artigo

¹⁵⁵ Cf. Martínez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p 347. Com o mesmo entendimento veja-se Gomes, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, op cite, p 42.

¹⁵⁶ Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.59.

¹⁵⁷ Neste sentido: Hensel, Albert, *Derecho tributario*, op cite, p.398; Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.59.

1.º n.º 3 do CP. Mas, por outro lado, ao depararmos-nos com uma menção expressa do legislador à aplicabilidade subsidiária das normas de Direito Penal ao RGIT, nomeadamente das normas da parte geral, as dúvidas dissipam-se acerca da necessidade de observância do princípio da legalidade e respetivos corolários no seio das infrações tributárias. Isto porque, como vimos nas diversas disposições legais, o princípio apenas era referido em termos genéricos, nada se dizendo ou densificando acerca dos corolários do mesmo, acontecendo de nem sempre ser mencionado diretamente, pelo que poderiam restar dúvidas quanto à aplicabilidade de todas as garantias que dele advém, e que são observadas para efeitos de Direito Penal, no RGIT.

Com aquele último artigo, compreendemos que, apesar de não se replicarem no diploma todas as normas do princípio da legalidade e respetivos corolários do CP, isso não se trata de um afastamento da observância das mesmas no seio das infrações tributárias, e sim de uma mera opção do legislador em não replicar as normas que seriam previstas de forma igual nos dois diplomas. Assim, o legislador optou por prever e assegurar a sua aplicabilidade através de uma remissão expressa no artigo 3.º al.a do RGIT para as mesmas, limitando-se apenas a prever normas especiais, para os casos em que as normas do CP não fossem assegurar as especificidades necessárias do Direito Tributário e Direito Penal Tributário.

Mas, como as normas do artigo 3.º do RGIT para o qual se remete são todas da parte geral, não apenas o princípio da legalidade e respetivos corolários, mas também certas figuras previstas naquele diploma, como a figura do crime continuado prevista no artigo 30.º n.º 2 e n.º 3 do CP, são aplicáveis no seio das infrações tributárias, o que acarreta várias vantagens. Imagine-se uma situação em que, o obrigado praticou várias fraudes e burlas tributárias e, conseqüentemente, incumpriu inúmeras obrigações principais de pagamento de imposto. Quando levado a juízo, é condenado a pagar todas as quantias em dívida e a cumprir uma pena sanção penal a título de concurso de crimes¹⁵⁸, nos termos do artigo 77.º do CP. Se não fosse aplicável a figura do crime continuado às infrações tributárias, isso significaria que ele teria de cumprir uma única pena de multa que, junta às dívidas tributárias, poderia traduzir-se num grande encargo monetário. Encargo que poderia não ser cumprido por esse mesmo motivo. Mesmo que o arguido tivesse de cumprir uma única pena de prisão por todos os crimes praticados, sempre se dirá que não é por estar privado da sua liberdade que a obrigação tributária, da qual não foi exonerado, vai ser cumprida.

¹⁵⁸ Neste sentido, Eduardo Correia diz o crime continuado não se confunde com o concurso de crimes, apesar de aquele constituir uma situação que implicaria o tratamento ao nível do segundo. Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208.

A aplicabilidade da figura do crime continuado às infrações tributárias vem, perante aquele cenário, facultar a possibilidade, mediante a verificação de certos pressupostos previstos no artigo 30.º n.º 2 e n.º 3 do CP, de ser aplicada uma só pena a uma pluralidade de crimes, artigo 79.º n.º1 do CP. Tal situação permite, como já ocorria com a punição a título de concurso, que os tribunais não estejam sistematicamente a receber processos por cada um dos crimes tributários praticados porque se há unidade jurídica para efeitos de punição então, temos de os considerar a todos, em juízo. Por outro lado, ela acrescenta ao arguido a vantagem de, não obstante se manter o pagamento dos tributos, exonerar-se de uma só vez da sua responsabilidade penal por uma pluralidade de crimes, através de uma pena que é determinada por referência à que é aplicável à conduta mais grave que integra a continuação. Do ponto de vista monetário, da celeridade processual, bem da mínima restrição de direitos, liberdades e garantias, a aplicabilidade do crime continuado é preferível, mesmo que se continue numa situação de incumprimento das obrigações tributárias. Em relação a estas, sempre será de dizer que o Estado pode optar por as obter por via de processo executivo dado que, como dissemos, não é porque alguém teve uma pena severa que vai necessariamente cumprir com as mesmas.

Para efeitos de prescrição, prevista no artigo 21.º do RGIT, a aplicabilidade das regras da parte geral do CP no RGIT também se figura importante porque o regime relativo ao início, suspensão e interrupção do prazo do procedimento criminal e das penas e medidas de segurança, a aplicar é o que consta dos artigos 119.º, 120.º, 121.º, 125.º e 126.º todos do CP¹⁵⁹. E, o mesmo se diga relativamente às outras causas de extinção da responsabilidade criminal como a morte, amnistia, perdão genérico, indulto e extinção, previstas no artigo 127.º do CP.

De resto, será de mencionar que a aplicabilidade subsidiária das normas da parte geral do CP ao RGIT sempre adviria do artigo 8.º do CP. Apesar de este só mencionar que as disposições do CP são aplicáveis aos factos puníveis pelo Direito penal militar e da marinha mercante e pela restante legislação de carácter especial, salvo se esta dispor em modo contrário, tem sido entendimento unânime da doutrina que a mesma abarca toda a legislação penal de carácter especial¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Cf. Hensel, Albert, *Derecho tributario*, op cite, p. 401; Mita, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, 4.ª edição, Milano: Giuffrè Editore, 2007, p.472.

¹⁶⁰ Cf. Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 87; Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p. 59.

5. O momento da prática do facto nas infrações tributárias

Conforme concluímos do ponto anterior, o Direito Penal Tributário para prosseguir os fins que pretende, com a aplicação das sanções constantes do RGIT, necessita que sejam observáveis no seu seio as mesmas garantias jurídicas do Direito Penal, pelo que encontrou mecanismos para efetivar tal situação. Um deles, que já analisámos, é por via da aplicação subsidiária de todas as normas da parte geral do CP, sempre que o RGIT não disponha de forma diversa o que, em termos práticos, conduzia à aplicação de todas as normas da parte geral do CP, especialmente, as que regulamentam a aplicação da lei no tempo e a figura do crime continuado.

No entanto, aquele não é o único porque, apesar de ser muito mais simples proceder à subsunção de todas aquelas normas ressaltando apenas as necessárias adaptações, a verdade é que, tal aplicabilidade subsidiária, só ocorre em casos de omissão por parte daquele diploma¹⁶¹. Se o legislador tiver optado por consagrar garantias jurídicas a observar no seio do RGIT através de um regime especial, será esse que se terá de ter em conta, por via da regra geral de Direito que refere que a norma especial afasta a aplicação da norma geral. Particularmente, é precisamente isso que verificámos quanto ao regime de determinação do momento da prática do facto para as infrações tributárias em que, devido à previsão no artigo 5.º daquele diploma, não há lugar ao emprego do artigo 3.º do CP, relativo à determinação do *tempus delicti*.

Assim sendo, cumpre analisar aquele regime especial de determinação do momento da prática do facto, dada a importância que o mesmo assume para o tema da presente dissertação na medida em que, estando nós a estudar as regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados, e tendo já mencionado que as normas jurídicas constantes da parte geral do CP são subsidiariamente aplicáveis ao RGIT, compreendemos que temos de conhecer aquele para que nos seja possível aplicar as regras de lei no tempo, bem como a própria figura do crime continuado.

Em relação às primeiras, como vimos aquando da análise do artigo 3.º do CP, todas as garantias que delas decorrem têm subjacentes o momento da ação ou omissão pelo que, só a partir da determinação daquele é podemos saber se se está a aplicar retroativamente uma lei penal, ou se surgiram regimes posteriores mais favoráveis. Por outro lado, para a figura do crime continuado no RGIT, artigo 30.º do CP *ex vi* artigo 3.º al.a do RGIT, o estudo regime especial de determinação do momento da prática do facto também é importante porque apenas por recurso àquele é que poderemos saber, rigorosamente, quando se iniciou e terminou a continuação

¹⁶¹ Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p. 59.

tributária criminosa, determinar a lei aplicável ao caso concreto, bem como perceber que crimes são passíveis de integrar a unidade jurídica¹⁶².

Será de esclarecer que, não obstante o artigo 5.º n.º 1 do RGIT referir que as infrações tributárias se consideram praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter atuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido, não consideramos que o motivo subjacente à criação de um regime especial, seja o de se pretender alcançar diferentes consequências jurídicas das que se iriam verificar com a aplicação do artigo 3.º do CP. Veja-se que, para o RGIT e para o seu regime de determinação do momento da ação ou omissão, os crimes não deixam de ser factos complexos, compostos por uma ação e um resultado. Inclusivamente, pode igualmente verificar-se que, em virtude da sucessão, a lei em vigor naqueles dois momentos não é a mesma, tal como ocorria no seio do artigo 3.º do CP. Assim, entendemos que o *tempus delicti* no seio do RGIT também é o do momento da ação, independentemente de quando ocorreu o resultado¹⁶³. E aquele momento também é o que releva nos casos em que não há resultado associado à conduta¹⁶⁴, estando subjacente a tal opção os mesmos fundamentos que mencionamos quanto ao regime constante do artigo 3.º do CP. Consequentemente, também será a partir desse mesmo momento que se determina da lei aplicável ao caso concreto, os regimes mais favoráveis a aplicar retroativamente, vigência de leis temporárias e inicia a contagem dos prazos de prescrição.

Ao nível figura do crime tributário continuado, ainda que o regime tenha de obedecer ao disposto no artigo 5.º do RGIT, as consequências jurídicas são as mesmas pois, tal como o seu homólogo do CP, ele não faz especial previsão de como se determina o momento da prática do facto para aquela figura. Deste modo, para além de termos de proceder à aplicação daquela por via do artigo 30.º CP *ex vi* 3.º al.a do RGIT consideramos, devido ao pensamento que temos subjacente ao artigo 5º do RGIT e que anteriormente expusemos, que se aplica, aos crimes tributários continuados, exatamente o mesmo entendimento demonstrado pela doutrina no seio

¹⁶² Veja-se que, Manuel Leal Henriques e Manuel Simas Santos dizem que é tão decisivo o momento da comissão do primeiro ato parcial como do último pois, o momento da comissão do crime continuado ocorre durante todo aquele espaço de tempo. Cf. Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes.

¹⁶³ A este respeito, Américo Taipa de Carvalho diz que uma interpretação literal da norma constante do artigo 5º nº1 do RGIT pode levar a que se considere que o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos é o do resultado, quando estamos perante crimes de resultado. Diz igualmente que essa situação viola a CRP e as normas ordinárias do CP, e por isso é necessário fazer uma interpretação restritiva da referida norma. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 47.

Germano Marques da Silva tem um entendimento diferente. Segundo o autor, o artigo 5.º do RGIT afasta-se da regra do artigo 3.º do CP pois prevê a possibilidade de se considerar, como momento da prática do facto, o momento do resultado. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, op cite, p.94.

Sobre o momento da prática do facto constante do artigo 3.º do CP remetemos para o ponto 3 do I Capítulo e para as citações realizadas nessa sede.

¹⁶⁴ Neste sentido: Martinez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p. 349.

da discussão da aplicação do artigo 3.º do CP quanto aos crimes continuados. Ou seja, devido à circunstância de existir renovação da ação ou da omissão aquando da prática de cada um dos crimes que integra a continuação criminosa, será de considerar que o momento da prática da ação ou omissão ocorre aquando da última conduta e que por isso, será a lei vigente nesse mesmo momento a aplicável, ainda que mais desfavorável do que vigorava aquando do primeiro ato. Em suma, nos crimes tributários continuados tudo se passa como nos crimes continuados do CP, ou seja, é como se o agente tivesse praticado, efetivamente, apenas a última conduta¹⁶⁵.

Face do exposto, não estando na base de toda a situação a necessidade de se alcançar consequências jurídicas diferentes das de Direito Penal, então, a única coisa que poderá estar na base de tal regime especial será o facto de existirem particularidades do Direito Tributário que, para além de justificarem a criação de um Direito Penal especial, não poderiam ser desconsideradas quando determinado o momento da prática do facto em relação a alguns tipos do RGIT. Será exemplo disso o artigo 87.º do RGIT que dispõe, sobre o crime de burla tributária, no sentido de que “Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos (...)” ou no artigo 103.º que sobre o crime de fraude diz que o mesmo pode ter lugar por “Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas (...)”, sob pena de se frustrarem as expectativas e posições jurídicas de cariz tributário.

Ou seja, se em relação a alguns tipos, como o do artigo 98.º que sobre o crime de violação das garantias aduaneiras diz que “Quem sendo dono, depositário, transportador ou declarante aduaneiro de quaisquer mercadorias apreendidas nos termos da lei, as alienar ou onerar, destruir, danificar ou tornar inutilizáveis, no ato de apreensão ou posteriormente (...)” ou o artigo 105.º que sobre o crime de abuso de confiança fiscal dispõe que “Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente prestação tributária de valor superior a 7500 euros, deduzida nos termos da lei e que estava obrigado a entregar (...)”, não há diferenças no artigo 5.º n.º 1 do RGIT face ao que já resultava do artigo 3.º do CP¹⁶⁶, a verdade é que em relação a outros, como os que particularmente acima indicamos, é importante não esquecer que o Direito Penal Tributário surgiu para punir, de forma semelhante à do Direito Penal, ilícitos subjacentes ao Direito Tributário formal. Ou seja, atuações contrárias à lei tributária que, para além de não se confundirem com a mera

¹⁶⁵ Cf. Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

¹⁶⁶ Remete-se quanto a estes tipos penais tributários para o que dissemos no ponto 3 do Capítulo I.

falta de pagamento do tributo, se remetem para o incumprimento de obrigações tributárias acessórias¹⁶⁷. Esclarecendo, para o conjunto de obrigações tributárias que recaem sobre os obrigados tributários principais ou terceiros, estes últimos mesmo que em nada estejam relacionados com aquela concreta relação tributária¹⁶⁸, e que possibilitam o apuramento da obrigação principal de pagamento nos termos do artigo 31.º n.º 2 da LGT, efetivam a satisfação das necessidades financeiras do Estado, bem como a de outras entidades públicas prosequutoras do interesse público, a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, ao abrigo do artigo 5.º da LGT¹⁶⁹.

Tais obrigações acessórias podem assumir diferentes naturezas, contudo, as que particularmente nos importam, são as obrigações acessórias de natureza documental¹⁷⁰. Estas não se materializam apenas na apresentação de declarações à Autoridade Tributária, na exibição de documentos fiscalmente relevantes como contabilidade e escrituração, prestação de informações, mas também em diversas outras formalidades que variam consoante os diferentes diplomas que regulam os tributos existentes¹⁷¹, apesar de todas possuírem em comum o facto de permitirem ao credor tributário obter, de forma concentrada e completamente discriminada, toda a informação de que necessita para proceder à liquidação e cobrança do tributo ou, no caso de autoliquidação,

¹⁶⁷ Como se vê na posição de alguns autores, o Direito Penal Tributário trata de punir ilicitudes subjacentes ao Direito Tributário formal, ainda que não desconsidere a necessária punição que tem de existir da evasão fiscal que daquela ilicitude decorre. Cf. Mita, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, op cite, p. 463. No mesmo sentido: Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario*, op cite, p. 398.

Apenas entendendo que se trata de punir as ilicitudes do Direito Tributário Formal: Martínez, Soarez. *Direito Fiscal*, op cite, p.330 e seguintes.

¹⁶⁸ Cf. Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, Coimbra: Almedina, 2017, p. 114. No mesmo sentido parece estar Américo Fernando Brás Carlos quando descreve as obrigações acessórias. Cf. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p.79 e seguintes. E ainda Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p. 244 e seguintes.

¹⁶⁹ Face a isto, esclareça-se que, e vamos reforçar isto no texto deste ponto que estamos a desenvolver, vamos dar particular atenção a estes últimos pois, para além de não existirem diferenças face ao que resulta do CP quanto aos primeiros que, justifiquem uma repetição do que já dissemos anteriormente quanto ao *tempus delicti*, é importante considerar as particularidades a observar relativamente aos segundos. Estando nós a estudar as regras de aplicação da lei no tempo quanto aos crimes tributários continuados, entendemos que não poderemos ter uma abordagem parcial desta questão, dado que isso iria ser prejudicial para a correta compreensão das regras de aplicação da lei no tempo no âmbito daquela figura jurídica, bem como condicionaria as nossas conclusões, pois seríamos remetidos a uma solução prática errada, nas situações em que fosse de estar subjacente obrigações tributárias acessórias quanto a certos tipos penais tributários.

¹⁷⁰ No sentido de que se trata deste conjunto de obrigações tributárias veja-se que Soarez Martínez, ao dizer que o Direito Penal Tributário pune ilicitudes de Direito Tributário formal, menciona que “O contribuinte que não tenha prestado declarações, ou que as tenha prestado em termos incorretos, ou que não conserve os livros exigidos pelas leis fiscais, ou não tenha emitido recibos (...)”. Cf. Martínez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p.332.

Também parecendo dispor que se tratam daquelas obrigações indicadas, no que particularmente respeita à prática de crimes tributários, parecem estar: Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, op cite, p.231 e seguintes; Mita, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, op cite, p. 462 e seguintes; Tinelli, Giuseppe, *Istituzioni di Diritto Tributario*, op cite, p. 372 e seguintes; Gaffuri, Gianfranco, *Diritto Tributario: Parte Generale e Parte Speciale*, 6ª edição, Padova: CEDAM, 2009, p.408 e seguintes; Luca, Gianni de, *Diritto Tributario*, 23.ª edição, Napoli:Siomne, 2009, p.212; Russo, Pasquale, Guglielmo Franson e Laura Castaldi, *Istituzioni di Diritto Tributario*, op cite, p.216 e seguintes; Mazzocchi, Stefano, *Lineamenti di Diritto Tributario*, Milano: Giuffrè Editore, 2015, p.202 e seguintes; Lago, Miguel Ángel Matínez, Leonardo García de la Mora e José Manuel Almudi Cid, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12.ª edição, Iustel, 2016, p.483 e p.490; Amatucci, Fabrizio, *Principi e nozioni di Diritto Tributario*, op cite, p.306 e seguintes.

Sobre a distinção entre as diferentes obrigações acessórias, e que por nós esta a ser adotada, considere-se: Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, op cite, p. 113 e seguintes.

¹⁷¹ Cf. Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, op cite, p. 77.

confirmação da liquidação realizada pelo próprio obrigado ao pagamento do tributo¹⁷², dado que daqueles documentos consta a identificação dos sujeitos passivos, quais as operações que efetuaram e que são passíveis de ser tributadas, quais os valores que estiveram envolvidos naquelas¹⁷³. No caso das autoliquidações, para além de todos os elementos, acresce a informação sobre a forma pela qual foi quantificada a obrigação, ou seja, todos os cálculos realizados pelo próprio sujeito passivo para tornar a obrigação certa e exigível¹⁷⁴.

Acontece que, como todas aquelas obrigações acessórias de natureza documental têm de ser cumpridas pelos obrigados tributários principais ou por terceiros, ao abrigo de deveres de colaboração, dado que seria impossível ao Estado por si obter e tratar toda a informação de que precisa, pode ocorrer de aqueles aproveitarem essa circunstância para iludirem ou omitirem da Autoridade Tributária a sua real situação tributária. Ou seja, através do fornecimento de informações que não correspondem à realidade, aqueles determinam que lhes seja cobrado um montante menor de tributo ou, obtêm indevidamente reembolsos ou subsídios¹⁷⁵.

Assim como é, precisamente, por via daquelas atuações que se encerra a prática de um crime ou uma contraordenação tributária, compreendemos o porquê de termos dito que o regime de determinação da prática do facto do RGIT tem na sua base particularidades do Direito Tributário que não poderiam ser desconsideradas, quando determinado o momento da prática do facto em relação a certos tipos penais tributários. Se é por via das obrigações acessórias de natureza documental que se podem praticar várias infrações tributárias¹⁷⁶, então parece-nos que o artigo 5.º do RGIT não poder deixar de lhes fazer uma menção, por forma a proteger a consideração das mesmas aquando da determinação do momento relevante para a produção de efeitos jurídico-penais e, de forma salvaguardar as expectativas e posições jurídicas de cariz tributário que estão subjacentes. Ou seja, de maneira a ressaltar a confiança, depositada pelos agentes que praticaram um crime tributário por via daquelas obrigações, de que as mesmas, assim como as

¹⁷² A este propósito, esclareça-se que, Soares Martinez diz que as autoliquidações são provisórias. Cf. Martinez, Soares, *Direito Fiscal*, op cite, p. 312. No sentido de que as declarações entregues pelos sujeitos passivos são provisórias: Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª edição, Coimbra: Almedina, 2018, p. 231.

¹⁷³ Cf. Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, op cite, p. 116.

¹⁷⁴ Cf. Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op cite, p.231.

¹⁷⁵ José Casalta Nabais, neste sentido, diz que a ilicitude das infrações tributárias se polariza na violação dos deveres de colaboração dos contribuintes e demais sujeitos passivos fiscais. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p. 415.

Será, no entanto, de ter em consideração Manuel Cortes Rosa que diz que, em virtude daquela situação, a lei acaba por determinar sanções não só para o que denomina de contribuinte (que para nós se trata do obrigado principal), mas também para outras pessoas (que equivalem ao que chamámos de terceiros). Cf. Rosa, Manuel Cortes, *Natureza jurídica das penas fiscais*, op cite, p. 1. No mesmo sentido Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, op cite, p.210 e seguintes.

¹⁷⁶ Reitera-se que nem só por via de obrigações acessórias se praticam crimes tributários, dado que é possível observar no RGIT crimes tributários que delas não dependem. Designadamente, veja-se o disposto no artigo 99.º do RGIT que dispõe que “Quem abrir ou inutilizar, total ou parcialmente, marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras, apostos por funcionário competente (...) é punido (...)”.

suas especificidades, serão consideradas para efeitos de determinação da lei tributária penal a aplicar.

O artigo 5.º não faz aquela menção no seu n.º 1 dado que dispõe no sentido de que que as infrações tributárias se consideram praticadas no momento e no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de participação, o agente atuou, ou, no caso de omissão, devia ter atuado, ou naqueles em que o resultado típico se tiver produzido. É no n.º 2 do artigo, referente ao momento da prática do facto nas omissões, em que é mencionado que aquelas se consideram praticadas no termo do prazo para o cumprimento dos deveres tributários, que encontramos a referência às obrigações acessórias de natureza documental. Apesar de não ser uma alusão direta, porque a expressão usada é a de “deveres tributários”, pensamos que, como a falta de pagamento de tributos desencadeia a aplicação de juros de mora, compensatórios ou um processo de execução fiscal, o artigo se refere àquelas obrigações acessórias.

Para além disso, apesar de aquelas obrigações ou, nas palavras da lei, deveres tributários, apenas serem mencionadas quanto às omissões, elas também têm de ser consideradas como ações, uma vez que, existe suscetibilidade de ser por via daquelas que se dá o cometimento de crimes tributários, tal como se depreende pelo artigo 96.º n.º 1 al.f do RGIT, em que se dispõe que “Quem, (...) Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, um benefício ou vantagem fiscal, é punido (...)”, ou do o artigo 103.º n.º 1 al. a do RGIT que dispõe que “A fraude fiscal pode ter lugar por alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas (...)”.

A única diferença será a de que não vamos considerar a ação praticada no termo do prazo para o cumprimento dos deveres tributários, e sim num outro momento. A questão é saber qual? Soares Martinez, a propósito da objetividade das infrações tributárias, refere que tanto as comissivas por ação como as omissivas não de ter uma qualquer manifestação externa, referida a certo momento e lugar e, aquela objetividade, é muito mais fácil de determinar nas ações do que nas omissões, dado que nas primeiras sempre não de situar-se num certo plano temporal e espacial e esta determinação é muito mais difícil nas segundas¹⁷⁷.

Não somos a concordar com tal posição porque será que deveremos considerar que o momento jurídico que nos importa é o do preenchimento da declaração? Ou, pelo contrário, será que o efetivo momento da prática do facto é aquando da entrega ou envio da declaração? Questiona-se, também, se o momento da prática do facto não ocorre aquando da liquidação ou

¹⁷⁷ Cf. Martinez, Soares, *Direito Fiscal*, op cite, p. 349.

autoliquidação¹⁷⁸? Como saberemos quando é que o agente parcialmente cometeu um crime tributário nestes casos? Na medida em que as obrigações acessórias não necessitam de ser preenchidas e enviadas de uma vez só, podem sê-lo durante todo o tempo disponibilizado para o efeito, em vários momentos distintos, dificilmente poderemos saber como enquadrar juridicamente esta situação, se não sabemos se o momento da conduta ocorre com o preenchimento ou entrega. Por outro lado, como vamos enquadrar toda a situação no âmbito dos crimes tributários continuados?

Não existe uma resposta por parte do RGIT para aquelas questões e, por sua vez, a jurisprudência não apresenta qualquer posição unânime, observando-se a existência de decisões no sentido de que aquele parece ocorrer no momento da liquidação ou autoliquidação¹⁷⁹, decisões em que se denota que o tribunal não define em termos concretos o momento da prática do facto e que determinam que aquele se situa dentro de certo período temporal¹⁸⁰, ou que quanto ao prazo de prescrição, que se inicia no momento da prática do facto ou, no caso dos crimes continuados se inicia aquando da prática do último ato que integra a continuação¹⁸¹, artigos 21.º do RGIT e 119.º n.º2 al.b do CPP, fixam nos mesmos termos de Direito Penal e da própria letra do artigo 5.º do RGIT o momento da prática do facto¹⁸².

Dada a multiplicidade de entendimentos, apenas a doutrina nos pode socorrer porque, ainda que esta não se tenha particularmente debruçado sobre as questões do momento da prática do facto, parece que tendo em conta o que diz Soarez Martinez poderemos chegar a uma solução. Denote-se que, segundo o mesmo, a objetividade da ilicitude manifesta-se externamente, mas também na lesão material efetiva, ou seja, no resultado obtido com a conduta. Contudo, pode ocorrer, no seio das infrações tributárias, que não exista qualquer correspondência entre a conduta e um eventual resultado material, como será o caso de não se prestar a declaração ou prestar-se

¹⁷⁸ Esta é a posição adotada por Luís dos Milagres e Sousa e com a qual parcialmente concordamos como se verá no ponto n.º 5.3 do II Capítulo. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes.

¹⁷⁹ Cf. *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 2538/05 (Supremo Tribunal de Justiça, 16 de novembro de 2005). Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/stj_busca_processo.php?buscaprocesso=n.%BA%202538/0&seccao=3 (consultado pela última vez em 23/06/2019)

¹⁸⁰ No acórdão do Tribunal da Relação do Porto, em que se discutia qual o regime mais favorável a aplicar ao agente, é mencionado que o tribunal *ad quo* havia decidido no sentido de que "(...) o momento da prática dos factos ainda objeto do processo há-de situar-se nos dias 10 de Agosto de 2000 e 10 de Setembro de 2000, últimos dias em que podia, nos termos legalmente previstos, ser apresentada a declaração periódica mensal de IVA relativamente aos períodos de faturação de Junho e Julho de 2000". Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 281/16.8T9VFR.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 11 de janeiro de 2017). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 12/07/2019).

¹⁸¹ Recorde-se que, para efeitos de Direito Penal, a doutrina considera que o crime continuado era praticado aquando do último ato que integra a continuação. Ou seja, este também é o momento da prática do facto. Cf. Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71.

¹⁸² Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa*. Processo n.º 2191/08.3TDLSB-A.L1-3 (Tribunal da Relação de Lisboa, 24 de fevereiro de 2010). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 23/06/2019). De igual modo: *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 71/09.4IDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 14 de novembro de 2012). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 03/07/2019).

uma falsa, o que significa que a reação punitiva daquelas atuações existe pelo perigo que elas comportam e não pelo desvalor do resultado¹⁸³. Assim sendo, e não olvidando que, efetivamente, para efeitos do RGIT, e em particular para alguns dos seus tipos, os crimes não deixam de ser factos complexos em relação aos quais está afeta uma conduta e um resultado que podem, ou não, verificar-se simultaneamente ou em alturas temporais distintas, podemos dizer que em relação aos crimes que implicam a consideração de obrigações tributárias acessórias de natureza documental, porque um aqueles dois componentes do crime pode não existir, é possível observar-se que a consumação nestes casos ocorre no exato momento em que o agente atua. Deste modo, se soubermos quando aquela acontece neste tipo de crimes que estamos a mencionar, também sabemos quando o agente praticou a ação.

No caso de tipos penais tributários em aquelas obrigações estão subjacentes, mas em que se verifica que existe ou tem de ser alcançado um resultado para ser punida a conduta¹⁸⁴, como acontece com os crimes aduaneiros, nomeadamente, o previsto no artigo 92.º n.º 1 al. d do RGIT que dispõe que “Quem (...) Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, o despacho aduaneiro de quaisquer mercadorias ou um benefício ou vantagem fiscal”, ou o previsto no artigo 96.º n.º 1 al. f do RGIT que dispõe que “Quem, (...) Obtiver, mediante falsas declarações ou qualquer outro meio fraudulento, um benefício ou vantagem fiscal, é punido (...)”, tendo em conta que estes crimes se realizam da mesma forma, ou seja, estão em causa ações por intermédio de obrigações acessórias documentais, não se vislumbram motivos para considerar um momento da prática do facto diferente do que se determinar para os crime de mera atividade. Principalmente quando nos apercebemos que a estes estão subjacentes todas as indefinições e dificuldades referidas anteriormente e que, aplicar o critério da consumação para saber quando o agente atuou, levaria a que se considerasse verificado aquele aquando da obtenção do resultado do crime. Como o nosso legislador circunscreveu o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos ao momento da conduta, considerar aquele aquando do resultado seria uma contradição¹⁸⁵.

Mas, solucionada aquela questão, veja-se apenas que os critérios da doutrina consideram que a consumação da ação que consubstancia um crime e, conseqüentemente, momento da

¹⁸³ Cf. Martínez, Soares, *Direito Fiscal*, op cite, p. 349.

¹⁸⁴ Idem.

¹⁸⁵ Américo Taipa de Carvalho, ainda que não abordando a questão do mesmo modo que nós estamos a fazer, diz que a determinação do momento da prática do facto nos crimes de resultado, à luz do artigo 5.º n.º 1 do RGIT, implica uma interpretação restritiva do preceito legal. Isto porque, uma interpretação literal levaria a que se considerasse que, naquele tipo de crimes, o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos era o do resultado. Situação que violaria a CRP bem como as normas ordinárias do CP. Cf. Carvalho, Américo Taipa de, *O crime de abuso de confiança fiscal*, op cite, p. 47.

prática da ação ocorrem aquando da “perda de domínio de facto da declaração”, ou seja, na liquidação do tributo ou na entrega da declaração no caso de autoliquidação¹⁸⁶. Assim como também há posições que pensam que aquando da liquidação o crime tributário já havia sido praticado e consumado, pelo que o momento da ação é anterior àquele¹⁸⁷. Vamos analisar em apartados próprios e criticamente as posições indicadas, tentando compreender qual o que melhor se adequa para o efeito que aqui estamos a tratar e, em função disso, adotaremos uma posição sobre qual é o momento da prática do facto neste caso específico.

No entanto, antes de se avançar, temos de esclarecer que, não obstante estarmos a centralizar daquela forma a nossa abordagem, não significa que tenha sido por nós esquecido que existem tipos penais tributários em que é aplicado o disposto no artigo 5.º do RGIT, nos mesmos termos do artigo 3.º do CP, pois subjacente aos mesmos não há qualquer consideração a fazer sobre as obrigações tributárias acessórias. Não olvidámos que as omissões não implicam especiais apreciações pois, consideram-se praticadas no término do prazo legal para o seu cumprimento, porquanto era esse o momento em que o agente deveria ter atuado. Nem sequer quer dizer que estes regimes vão ser desaplicados, em função da posição que for adotada para aquele caso específico.

Pelo contrário, pensámos que só um regime de determinação do momento da prática do facto para as infrações tributárias que tenha em conta tudo quanto for referido, é que poderá dar uma resposta eficaz a todas as particulares situações que surgem em Direito Penal Tributário, ou que salvaguardará todas as expectativas e posições jurídico-tributárias, no que respeita à aplicação das regras de lei no tempo ao caso concreto e na figura do crime tributário continuado. Recorde-se que estas, assim como as garantias jurídicas que delas resultam, são subsidiariamente aplicáveis ao RGIT e, apesar de isso ser o mais benéfico para a certeza, segurança e confiança jurídicas, não se pode desvalorizar que a sua efetiva aplicação depende, tal como ocorre no Direito Penal, da determinação do momento jurídico relevante para o efeito. Momento este que, por não poder ser alheio às características próprias do ramo de Direito especial em que se insere, ou seja, do Direito Penal Tributário e, principalmente, por não poder ser alheio do ramo de Direito que está subjacente às ilicitudes presente no Direito Penal especial, ou seja, o Direito Tributário, se mostra flexível. Tudo de maneira a que seja passível de se aplicar, corretamente, não só aos tipos do RGIT

¹⁸⁶ Neste sentido Dias, Augusto da Silva, *O Novo Direito Penal fiscal Não Aduaneiro*, em CTF, n.º 22, julho de 1990, apud Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p.219; Sousa, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p.84 e seguintes, p.122 e seguintes; Sousa, Luis dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes. Com entendimento semelhante veja-se Hensel, Albert, *Derecho tributario*, op cite, p.408.

¹⁸⁷ Cf. Nota de rodapé n.º 655 de Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p.219.

em que a determinação do momento da conduta é realizada tal como no Direito Penal, mas também nos tipos que acarretam um pouco mais de complexidade, como serão os que implicam a consideração das obrigações tributárias acessórias.

De igual modo acontece com a aplicação da própria figura do crime continuado ou crime tributário continuado, porque se trata de unificar uma pluralidade de crimes para efeitos de punição, nos termos do artigo 30.º n.º 2 e 79.º do CP, artigos aplicáveis ao RGIT por via do artigo 3.º al. deste diploma. Consequentemente, para que seja possível subsumi-la, corretamente, ao caso concreto, temos de saber quando é que começou e quando terminou a continuação criminosa, aferir que crimes foram praticados durante o tempo em que durou a continuação e que são passíveis de naquela serem enquadrados, excluir os crimes podem estar prescritos, determinar qual a lei aplicável e quais os regimes mais favoráveis que entraram em vigor depois da prática do último ato que integrou o crime continuado. Ou seja, como temos de saber determinar o momento da ação ou omissão para conseguir aplicar tal figura jurídica ao caso concreto, compreendemos que é de elevada importância que, quando se trate de unificar vários tipos do RGIT à luz do disposto no artigo 30.º n.º 2 do CP, em que uns implicam a consideração de obrigações tributárias acessórias e outros não, se tenha um regime que seja capaz de dar um resposta diversificada, que não seja lesiva de alguma forma para as expectativas e posições jurídicas adquiridas. Um regime de determinação do momento da prática no RGIT que, unicamente, se centralizasse nos tipos penais tributários cuja determinação daquele momento se realiza tal como no CP, ou nos tipos penais tributários que levantam mais dificuldades porque temos de ter em conta as obrigações tributárias acessórias, sempre conduziria a que não fosse possível definir quando se iniciou e terminou a continuação criminosa, impediria determinar com rigor a lei aplicável, porquanto não saberíamos definir com exatidão a prática do último ato¹⁸⁸ e, consequentemente, seria pernicioso a determinar eventuais regimes mais favoráveis a aplicar retroativamente. De igual modo, poder-se-ia correr o risco de incluir na continuação criminosa crimes que já estariam prescritos.

Face a tudo isto, esclarecemos que, apesar de termos a posição de que o regime de determinação do momento da prática do facto tem de dar resposta a um conjunto variado de situações e que, por esse motivo, o mesmo deve ser flexível no que respeita à determinação do

¹⁸⁸ Sobre o momento da prática do facto nos crimes continuados e sobre a importância de se saber quando começou e terminou a continuação considerem-se: Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71.

momento jurídico relevante, vamos centralizar a nossa análise nas situações que geram a necessidade de considerações especiais face ao que já expusemos neste ponto. Isto porque, é em relação a elas que se desperta a necessidade de se encontrar uma solução no seio daquelas doutrinas da consumação, devido à falta de uma resposta objetiva pelo RGIT, pela jurisprudência, e pela própria doutrina, para a mesma. Reiteramos, portanto, que não estamos a desconsiderar os restantes tipos do RGIT e a sua determinação do momento da prática do facto, simplesmente acontece que, em relação aos mesmos, não há especiais considerações a tecer face ao que já foi analisado quanto ao *tempus delicti* no RGIT e, apenas por esse motivo, não lhes vamos dar particular ênfase. Se o fizéssemos, estaríamos a repetir uma posição sobre aquele que deve ser o momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos, que já expusemos aquando da análise do artigo 3.º do CP.

5.1. O critério da perda do domínio de facto da declaração

O critério da perda do domínio de facto da declaração é o que consubstancia, atualmente, a posição da doutrina dominante¹⁸⁹. Segundo ele, o momento da consumação da ação ou, no caso, da prática do facto, será aquele em que há perda do domínio de facto da declaração tributária que encerra em si a prática de um crime. Tal momento, varia consoante se esteja perante os casos em que é a própria Autoridade Tributária que, com os dados fornecidos na declaração, faz a liquidação do tributo ou, quando aquela simplesmente se limita a confirmar situação tributária e a liquidação realizada pelo próprio obrigado, expostas na declaração.

Na primeira daquelas situações, este critério diz que o domínio de facto da declaração é perdido e, conseqüentemente, consuma-se a ação e determina-se o momento da conduta quando é realizada a liquidação do tributo. Na segunda a consumação ocorre quando é entregue a autoliquidação. Isto porque, para além de serem estes os momentos em que se verifica a perda de domínio de facto da declaração, é nestes momentos em que também se fixa a certeza e exigibilidade da obrigação tributária¹⁹⁰.

Não poderá deixar de se reparar que, a posição afasta potenciais dúvidas que se poderiam levantar se considerámos a ação praticada aquando do preenchimento ou do envio da declaração.

¹⁸⁹ Veja-se as posições de Dias, Augusto da Silva, *O Novo Direito Penal fiscal Não Aduaneiro*, em CTF, n.º 22, julho de 1990, apud Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite p.219; Sousa, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, op cite, p.84 e seguintes, p.122 e seguintes; Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes. Com entendimento semelhante vejamos Hensel, Albert, *Derecho tributario*, op cite, p.408; Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario*, op cite, p. 398 e seguintes.

¹⁹⁰ Cf. Dias, Augusto Silva, *Crimes e contraordenações fiscais*, op cite, p.455; Dias, Augusto da Silva, *O Novo Direito Penal fiscal Não Aduaneiro*, em CTF, n.º 22, julho de 1990, apud Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 219; Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes.

Se o momento que nos importa fosse o primeiro, haveria grande dificuldade em saber em que data o obrigado, por exemplo, preencheu a sua declaração rendimentos para efeitos de IRS que encerrava em si o cometimento de um crime tributário. A Autoridade Tributária não tem constantemente inspetores a verificar, junto de cada obrigado, em que data começaram a cumprir a sua obrigação para que, depois, possa utilizar isso num eventual processo tributário penal. Por outro lado, se a prática do facto se situasse no segundo, não obstante existirem registos fedignos que, com certeza, nos poderiam facultar os dados sobre o momento da ação, como a data em que declaração de rendimentos ou qualquer outra forma de materializar a obrigação acessória foi submetida pela *internet*, em que foi deixada no balcão do serviço competente, em que a entidade competente para aquela concreta liquidação a recebeu e começou a fazer o tratamento de dados, surgiriam questões que julgamos também poderiam ser observadas no caso de o momento da ação ser o preenchimento, dada a circunstância de existir facilidade de proceder à alteração das declarações tributárias até ao termo do prazo para a sua entrega, nos termos do artigo 59.º n.º 3 al.a do CPPT. Sempre que o obrigado principal ou o terceiro decidissem alterar o conteúdo da declaração, preenchendo e enviando essa mesma alteração, que encerrasse em si a prática de um crime tributário, para substituir a declaração anterior, ter-se-ia de promover a abertura de sucessivos processos tributários penais, o que acabaria por redundar em sérias dúvidas quanto à legalidade dos mesmos. Dizendo respeito, todas aquelas obrigações tributárias acessórias, ao mesmo sujeito passivo de imposto e constando de todas os mesmos factos tributários então, poder-se-ia colocar em causa o princípio do *non bis idem*, previsto no artigo 29.º n.º 5 da CRP, que refere que “Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime”.

Assim, ao transferir para uma altura posterior o momento jurídico relevante para a produção de efeitos jurídicos, percebemos que se exclui a indefinição que poderia surgir se considerássemos o momento do preenchimento ou do envio da declaração. O obrigado pode, à luz deste critério, alterar e enviar para a Autoridade Tributária todas declarações que encerrem em si a prática de um crime tributário que entender. Por um lado, ele só deixa de poder dispor do conteúdo da sua declaração e perde, desse modo, o domínio de facto da sua declaração e consuma o crime, com a liquidação tributo. Situação que se acentua quando consideramos que, com a total informatização das declarações, é ainda mais fácil do que há uns anos verificar-se que até ao momento da efetiva liquidação é possível preencher e alterar o conteúdo daquelas inúmeras vezes. Para isso, o obrigado apenas terá de ter um computador com acesso à *internet* e os seus dados de acesso presentes. Por outro, também nos casos em que há envio de várias declarações,

em que algumas consubstanciam a prática de um crime tributário e outras não, é possível pensar que estas são a materialização de uma desistência da prática do crime nos termos do artigo 24.º n.º 1 CP, o que não iria ocorrer se o momento da prática do facto fosse anterior à liquidação. Isto porque, mesmo que viesse a existir uma nova declaração que excluía a prática de crime tributário, a verdade é que ela apenas poderia relevar a título de atenuação especial da pena nos termos dos artigos 22.º do RGIT e 73.º do CP, pois havia crime consumado e não se evitou nenhum resultado com a nova declaração¹⁹¹.

O critério da perda do domínio de facto da declaração tem, igualmente, a vantagem de estar em concordância com o próprio procedimento e processo tributários. Nestes, o ato só se torna impugnável quanto se torna definitivo. Circunstância que só ocorre com a liquidação, motivo pelo qual nos parece que faz todo o sentido que seja esse o momento da ação pois, se aquele não tinha relevância jurídica para efeitos de impugnação por ainda não ser definitivo, e sim interlocutório, seria pernicioso considerar que ele teria relevância para efeitos penais. Se tem aquela natureza no âmbito do procedimento e processo tributário então, muito provavelmente, em termos penais terá mais sentido considerar o mesmo como um ato de execução de algo que ainda se irá tornar definitivo. Até porque, como já mencionámos, pode o agente não preencher de uma só vez a sua declaração, assim como pode evitar que a liquidação seja realizada com base na declaração que consubstanciava a prática de um crime tributário, através da entrega de uma outra dentro do prazo legal.

Quanto ao momento da consumação para os casos em que há autoliquidação, e sua eventual consideração como momento da prática do facto, é que levantamos algumas dúvidas. Se é certo que, ao considerar-se o momento da entrega, como o momento relevante para produção de efeitos jurídicos se está a atribuir uma certa harmonia prática com a solução dada para o caso em que a liquidação é feita pela Autoridade Tributária, porque se perde o domínio de facto com a liquidação e, no caso de autoliquidação quando esta é entregue a liquidação já está realizada, não podemos desconsiderar que aquela é meramente provisória¹⁹². Ou seja, a liquidação de tributos realizada pelo próprio sujeito passivo carece de ser confirmada pelas entidades competentes para produzir efeitos pelo que, não se entende o porquê de se considerar o momento da consumação numa altura em que, contrariamente ao que ocorre na liquidação, não temos um ato definitivo e

¹⁹¹ Luís dos Milagres e Sousa também considera que se houver substituição da declaração que encerre em si a prática de uma infração tributária por outra, de maneira a evitar a prática desta, não deve haver punição. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes. Com um entendimento diverso: Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op cite, p. 401.

¹⁹² Com o entendimento de que a autoliquidação é provisória veja-se: Martinez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p.298 e seguintes. Entendendo que todas as declarações são provisórias: Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op cite, p.231.

ainda pode vir o agente evitar que o crime se concretize. Estas autoliquidações também têm um prazo para serem entregues, e podem ser alteradas e substituídas até ao termo daquele, da mesma maneira que ocorre com as declarações que estão na base da liquidação pela Autoridade Tributária. Considerar o momento em que se entrega a autoliquidação esquece totalmente aquela possibilidade, que se mantém na disponibilidade do agente até ao fim do prazo para a entrega da declaração, principalmente quando, atualmente, o envio está completamente informatizado e, muito mais facilmente há acesso ao conteúdo das declarações e autoliquidações. Consequentemente, levantam-se as indefinições que já indicamos se fosse de considerar o momento da entrega como o jurídico relevante, nomeadamente, o facto de ter de se abrir um inquérito para efeitos de processo penal tributário sempre que fosse entregue uma autoliquidação que se encerra a prática de um crime tributário, que poderia levantar dúvidas à luz do artigo 29.º n.º 5 da CRP.

Por último, também se questiona se, para efeitos de consumação, quer para a determinação do momento da prática do facto, deveremos julgar que aqueles efeitos jurídicos se produzem automaticamente na data em que o agente deixa de poder dispor do conteúdo da sua declaração ou, se pelo contrário, será necessário que exista um conhecimento efetivo por parte da entidade competente para proceder à liquidação para que aquilo ocorra. Considerámos, na falta de uma explicação por parte da doutrina que defende o critério da perda de domínio de facto da declaração, que a primeira solução será a mais indicada. Uma vez que, terminado o prazo legal para entrega ou cumprimento das obrigações acessórias não podem mais ser feitas alterações à declaração enviada, ou sequer podem ser remetidas novas declarações em substituição de anteriores, não teria sentido pensar de outro modo. Mas não só, terminado o prazo de entrega, iniciam-se de imediato as liquidações pela Autoridade Tributária e as confirmações das autoliquidações realizadas. Mesmo que a isto não seja realizado logo no dia seguinte após o termo do prazo, sempre se dirá que o tipo penal tributário já teria os seus elementos preenchidos nesse momento, porquanto não faz parte daquele o resultado¹⁹³. Nos casos em que o resultado seja um elemento do tipo, e só se venha a concretizar no momento em que a liquidação é efetivamente realizada, sempre se dirá que o momento da prática do facto já teria ocorrido, pelo menos, aquando do término do prazo para entrega da declaração.

¹⁹³ Como estudaremos em seguida, André Teixeira dos Santos, entende que no momento em que a declaração é apresentada, o tipo de ilícito encontra-se realizado, pois os deveres de colaboração a que o sujeito estaria adstrito já haviam sido violados, no crime de fraude fiscal estudado particularmente pelo autor, de forma a tingirem a vantagem patrimonial nos termos do artigo 103.º do RGIT. Cf. Nota de rodapé n.º 655 de Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 218 e 219.

5.2. O critério da violação do dever extrapenal típico

Apesar de assim não ser denominado pelo seu autor, esclarecemos que o optamos por chamar daquela forma a fim de melhor o podemos diferenciar do critério enunciado anteriormente. Deste modo, note-se que, segundo André Teixeira dos Santos, o momento da consumação do crime e da prática da conduta¹⁹⁴ não ocorre quando se liquida o tributo porque, se é certo que aquele é o instante em que é fixada a obrigação tributária, a verdade é que já existia uma declaração do sujeito passivo que havia sido apresentada e que consubstanciava uma violação dos deveres de colaboração, artigo 59.º n.º 4 da LGT, a que estaria adstrito o agente que a apresentou. Ou seja, porque era obrigação daquele declarar a sua real situação tributária então, não o tendo feito quando deveria, já é possível dizer que, aquando da liquidação do tributo, a sua atuação seria idónea para consumir o crime.

Daquele modo, o autor faz coincidir a consumação do crime com o momento da apresentação da declaração, o que em termos práticos se reconduz, nos casos em que a declaração é entregue pelo correio, não ao envio, e sim ao momento do recebimento por parte da Autoridade Tributária da declaração. Não é suficiente que aquela tenha sido remetida para o seu destinatário, é necessário que esteja na esfera da disponibilidade de conhecimento do mesmo, tal como decorre do artigo 224.º n.º 1 do CC. Este menciona que “A declaração negocial que tem um destinatário torna-se eficaz logo que chega ao seu poder ou é dele conhecida (...)”¹⁹⁵ pelo que, apenas se diferencia desta a situação, aquela em que a liquidação do tributo depende das declarações dos sujeitos passivos. Nesta, o momento da consumação e da violação do dever extrapenal típico ocorre aquando do fornecimento da informação pelo que, se aquelas forem prestadas pelo correio, a consumação e prática da conduta ocorre quando é aposto o carimbo dos CTT ou na data de registo¹⁹⁶.

Para este critério, não obstante, Silva Dias retirar do momento de a consumação ser aquando da liquidação a possibilidade de haver desistência da prática do crime, menciona-se que, também esta posição permite isso se, até ao momento em que ocorre a liquidação, for a Autoridade Tributária informada pelo agente da sua real situação contributiva. Diz-se, igualmente, que não confunde o momento da consumação com a fixação, de forma efetiva e definitiva, a

¹⁹⁴ O autor na sua análise está a referir-se em particular ao momento da consumação do crime de fraude fiscal, contudo, julgamos que a mesma linha de pensamento é passível de se aplicar a outros crimes tributários.

¹⁹⁵ Cf. Notas de rodapé n.º 655 e n.º 657 de Santos, André Teixeira, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 219.

¹⁹⁶ Cf. Nota de rodapé n.º 655 de Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 218 e 219.

prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo pois, isso só poderia ocorrer depois de o ato ser sindicado graciosamente e contenciosamente¹⁹⁷.

Face do exposto, se é verdade que, tal como é indicado pelo critério da violação do dever extrapenal típico, no momento em que se realiza a liquidação do tributo já existia uma declaração que era idónea para se afirmar que existia ação e que se consumou o crime, também não é de negar que, com a informatização, já não nos parece que seja possível distinguir entre momento da apresentação e momento da prestação das informações. De facto, atualmente a distinção realizada pelo autor só se poderá, unicamente, reconduzir à data da entrega da declaração pela *internet*. Tanto é nessa mesma data que a declaração está na disponibilidade de conhecimento da Autoridade Tributária, assim como será esse o momento da apresentação das informações. Mas, uma tal situação, como já anteriormente vislumbramos, tem a virtualidade de tornar possível o desencadeamento, dada a facilidade que o agente possui em enviar diversas declarações, ao abrigo do artigo 59.º n.º 3 al. a do CPPT, da abertura de tantos processos penais tributários quantas declarações que encerrem a si a prática de um crime tributário forem enviadas. Principalmente, quando o próprio critério faz coincidir com o momento da consumação, em certos casos, com aquele em que a declaração entra na disponibilidade de conhecimento da Autoridade Tributária.

Por outro lado, parece-nos que esta posição não admite a desistência da prática do crime se, anteriormente à realização da liquidação, for a Autoridade Tributária informada da real situação tributária. Ora, se o momento em que o agente atuou e consuma o crime, é aquele em que apresenta ou fornece a informação então, como já havíamos notado, uma eventual declaração que venha excluir que a prática daquele só pode relevar a título de atenuação da pena ao abrigo dos artigos 22.º do RGIT e 73.º do CP. Para além de o procedimento penal tributário se dever ter iniciado, já temos uma ação e uma consumação, pelo que não há qualquer resultado a evitar. Só entendendo que o momento da consumação ocorre com a liquidação, e que aí tudo quanto foi praticado pelo agente era um ato de execução nos termos do artigo 22.º n.º 2 al. a e al. b do CP, é que podemos admitir que uma declaração que venha a impossibilitar a liquidação com base numa declaração, de onde não constava a verdadeira informação sobre a situação tributária, se possa tratar de uma desistência nos termos do artigo do artigo 24.º n.º 1 CP.

Mas, tal entendimento é agravado pela circunstância de se fazer coincidir, em certos casos, as declarações que têm de ser remetidas à Autoridade Tributária, com as declarações

¹⁹⁷

Cf. Nota de rodapé n.º 655 de Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op. cit., p. 219.

negociais constantes do artigo 224.º do CC. Não obstante as semelhanças, aquelas declarações são diferentes na sua essência e devem importar diferentes considerações quanto ao momento da sua eficácia. Se, por um lado, uma tem como pressuposto a celebração de um negócio jurídico ou um contrato, outra visa tão só facultar a uma entidade um conjunto de informações sobre a situação tributária do obrigado ao pagamento de imposto e, por esse motivo, tem um certo período temporal definido para ser apresentada. Consequentemente, se a última tem prazo para ser apresentada e pode, inclusivamente, ser alterada quantas vezes o obrigado principal ou terceiro entenderem até a termo daquele, ao abrigo do artigo 59.º n.º 3 al. a do CPPT, então será que tem sentido considerar que a declaração se torna eficaz no momento da sua apresentação?

Julgamos que não, até porque se está a esquecer que é pela circunstância de haver um certo prazo para o cumprimento da obrigação acessória que pode o agente, ainda dentro daquele prazo, elaborar uma declaração que evite a consumação do crime. Se esta coincidir com o momento da apresentação da informação, então, e repetindo o que já dissemos, não poderá vir a desistir-se do crime e tão só atenuar-se a pena que seria aplicada no âmbito do processo penal tributário que teve de ser promovido. Isto porque, mal entra na disponibilidade do conhecimento da Autoridade Tributária ou mal seja fornecida a informação que se consuma o crime, tem de existir a promoção de tantos processos penais tributários quantas declarações que encerrem em si a prática de crime. Situação que coloca, como já vimos, em causa a legalidade dos mesmos, artigo 29.º n.º 5 da CRP, porque jamais os poderíamos enquadrar como atos de execução e, desse modo poder vir excluir a sua punibilidade nos termos do artigo 23.º do CP.

Ao nível da confusão com o momento em que se fixa, de forma efetiva e definitiva, a prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo, será de dizer que não concordamos com o entendimento exposto pelo presente critério, assim como consideramos que aquilo não é feito por parte do critério da perda do domínio de facto da declaração. Se é certo que, no âmbito deste último, se faz coincidir com ato tributário definitivo o momento da prática do facto, e que isso se traduz numa harmonia e lógica com o procedimento e processo tributários¹⁹⁸, a verdade é que, este entendimento, não leva a que esteja a transferir para o fim da sindicância graciosa e contenciosa a consumação ou da prática do facto. Pelo contrário, mesmo que aquelas formas de reação sejam utilizadas, ou venha a ser utilizado um outro método para se determinar a matéria

¹⁹⁸ Isto permitia concluir que, teria mais sentido considerar que antes da liquidação todos os atos deveriam ser pensados como atos de execução de algo que ainda se irá tornar definitivo. Até porque, pode o agente evitar que a liquidação seja realizada com base na declaração que consubstanciava a prática de um crime tributário, através da entrega de uma outra dentro do prazo legal.

tributável, não se considera por consumir ou por praticar o crime, se vier a ser colocado em causa o ato definitivo.

Face a tudo isto, a única vantagem, que advém do critério da violação do dever extrapenal típico será a de, pela impossibilidade de distinguir entre o momento da apresentação da declaração e o momento da prestação de informação, se considerar para todos os efeitos a ação consumada ou praticada no momento da entrega. Assim, ele apresenta um critério unânime para as situações de autoliquidação e heteroliquidação, o que a nível de complexidade prática é indiscutível que permite uma maior facilidade ao aplicador.

5.3. Posição adotada sobre o momento da prática do facto nas infrações tributárias

Aqui chegados, e após termos analisado duas das teorias que estão subjacentes ao momento da consumação, que nos importam devido ao facto de existirem vários crimes tributários em relação aos quais não há qualquer resultado associado à ação, e que por esse motivo aquele se considera consumado no próprio momento em que o agente atua, situação que nos permitiu concluir que se soubéssemos quando aquela ocorre poderíamos chegar a uma conclusão sobre o momento da ação, vamos expor aquela que é a nossa posição. Recordamos, antes de o fazermos, que esta posição estará centralizada naqueles, apenas pelo facto de termos a consciência de que os tipos penais tributários que não têm subjacente à sua prática qualquer obrigação acessória, bem como as omissões, não terem especiais considerações ou posições a adotar, diferentes das que foram expostas aquando da análise do *tempus delicti* no CP.

Assim sendo, mantêm-se o entendimento de que o regime de determinação do momento da prática do facto nas infrações tributárias tem de ser flexível pois, só desse modo se poderá oferecer um critério capaz de dar resposta às múltiplas situações que se lhes apresentam, só dessa forma se permite uma correta aplicação da lei no tempo à figura do crime tributário continuado e, conseqüentemente, só assim se consegue eficazmente e sem colocar em causa as expectativas e posições jurídicas dos agentes, bem como o princípio da proteção da confiança, aquando da aplicação das regras de lei no tempo nos crimes tributários continuados.

Feitos os devidos esclarecimentos, veja-se que, quanto ao momento da prática do facto em relação a tipos penais tributários que implicam a necessária consideração das obrigações tributárias acessórias, julgamos que o critério que tem de ser adotado para saber quando ocorreu a ação, em caso de liquidação dos tributos pela Autoridade Tributária, é o da perda de domínio de facto da declaração. Não só porque, como vimos, afasta toda e qualquer indefinição que possa

estar subjacente ao momento do preenchimento ou da entrega, mas também porque se mostra o mais lógico, comparado com a própria natureza e particularidades das obrigações acessórias.

Aquilo porque, o objetivo daquelas é fornecer ao credor tributário todas as informações que necessita para proceder à liquidação e cobrança de tributos ou confirmar a autoliquidação realizada pelo próprio sujeito passivo, devido à impossibilidade de aquele fazer tudo sem a colaboração dos sujeitos passivos e terceiros¹⁹⁹. Ora, se o que estava na base da prática de alguns crimes tributários, que são os agora nos ocupam, é o incumprimento dos deveres de colaboração através do fornecimento de informações que não tinham correspondência com a real situação tributária dos obrigados, por forma a que isso determine um montante menor de tributo a ser pago ou a obtenção indevida de reembolso ou subsídio, parece-nos que só faz sentido que, o momento da prática do facto, seja coincidente com aquele em que o credor tributário pode utilizar as informações para tornar definitiva a quantia a pagar. Isso só ocorre com o término do prazo legal de entrega da obrigação tributária acessória e conseqüente liquidação do tributo.

Claro que, não se pode negar que o critério apresentado por André Teixeira dos Santos é o que mais se aproxima do artigo 3.º do CP, porquanto considera a ação praticada aquando da apresentação ou do fornecimento das informações à Autoridade Tributária, o que permite uma certa coerência e harmonia entre os regimes do ramo de Direito Penal “geral” e o ramo de Direito Penal especial. Contudo, e para além de todos os apontamentos que fizemos à sua posição, será de dizer que contrariamente ao que este entende, não nos parece que os deveres de colaboração estariam violados de forma idónea a preencher os elementos do tipo²⁰⁰, considerando que podem ser feitas modificações à declaração ou podem ser enviadas tantas declarações de substituição quantas o sujeito passivo entender, ao abrigo do 59.º n.º3 al.a CPPT.

A idoneidade para alcançar o resultado só pode ser conseguida, quanto termina aquela possibilidade do sujeito passivo, até porque o agente pode, simplesmente, querer desistir da prática do crime e, conseqüentemente excluir a punição. Coisa que não iria ocorrer se, tal como defende o autor, o momento da ação e da consumação coincidir com o da apresentação e do fornecimento das informações que, atualmente, coincidem com a data de entrega pela *internet* da declaração. Pensar o momento da prática do facto aquando da entrega, desencadearia a abertura de tantos processos penais tributários quantas declarações que encerrem a prática de um crime tributário fossem enviadas pelo sujeito passivo, até ao termo de prazo para o efeito, à luz do artigo

¹⁹⁹ Sobre todos estes entendimentos: Martínez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p. 312; Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, op cite, p. 116; Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op cite, p.231.

²⁰⁰ Cf. Nota de rodapé n.º655 de Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 219.

59. ° n.º3 al.a do CPPT. Para além disso, tal situação apenas iria permitir a desistência da prática do crime releve a título de atenuação especial da pena, ao abrigo dos artigos 22.º do RGIT e 73.º do CP, o que reforça a nossa posição quanto à consideração do momento da prática do facto aquando da liquidação.

Apenas quanto às situações de autoliquidação, é temos uma posição diferente das apresentadas pelos dois critérios estudados. Como verificamos, à luz do critério da perda de domínio de facto da declaração dizíamos que o momento da prática do facto, no caso das heteroliquidações, só ocorre quando o ato se torna definitivo, ou seja, só ocorre com a liquidação por parte da Autoridade Tributária. Por sua vez, com as autoliquidações, dizia-se que o momento da prática do facto acontece em momento anterior ao da consumação, o que coincidia com o momento da entrega da mesma e esquecia, por completo, que a declaração pode ser alterada até ao termo do prazo de entrega, e, mais importante, que é meramente provisória e carece de confirmação para se tornar um ato definitivo²⁰¹. Deste modo, e não nos parecendo que haja justificação para dar um tratamento diferente a duas situações idênticas, como são as que em que a liquidação é feita pela Autoridade Tributária e as que a liquidação é feita pelo próprio sujeito passivo e depois e entregue àquela, julgamos que o momento da prática do facto nas segundas deve ser, por semelhança ao primeiro, apenas após o término legal para cumprimento da obrigação e aquando do início da confirmação pela Autoridade Tributária do conteúdo da declaração. Exclui-se, desta forma, as indefinições e dificuldades levantadas quando se determina o momento da ação como sendo o momento da entrega, e acautela-se as expectativas e posições jurídicas dos agentes, mas, essencialmente, adota-se um critério de determinação do momento da prática do facto de certo modo unânime para ambas as realidades.

Por último, será de apontar que pensamos que o artigo 5.º do RGIT, deveria fazer ressalva de todas as realidades que estão subjacentes à sua aplicação, e não apenas limitar-se a prever um regime de determinação do momento da prática do facto no caso das ações e omissões, tão próximo ao do artigo 3.º do CP, que desconsidera por completo os tipos penais tributários em relação aos quais se tem de ter em atenção as obrigações tributárias acessórias que, como verificamos, levantam algumas dúvidas quanto ao momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos.

²⁰¹ Sobre a o critério da perda de domínio de facto e de aqueles momentos correspondem à consumação: Dias, Augusto Silva, *Crimes e contraordenações fiscais*, op cite, p.455; Dias, Augusto da Silva, *O Novo Direito Penal fiscal Não Aduaneiro*, em CTF, n.º 22, julho de 1990, apud Santos, André Teixeira dos, *O crime de Fraude Fiscal*, op cite, p. 219; Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, op cite, p. 53 e seguintes. Com o entendimento de que as autoliquidações são provisórias: Martínez, Soarez, *Direito Fiscal*, op cite, p. 312. Dizendo que todas as declarações entregues são provisórias: Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op cite, p. 231.

Julga-se que deveria estar especialmente consagrado, num dos números daquele artigo do RGIT, o regime a seguir naqueles casos por forma a afastar todas as dúvidas que se geram em torno da questão. Tudo de maneira a desviar a observância de decisões jurisprudenciais tão díspares, e a contribuir para uma correta aplicação da lei no tempo às figuras jurídicas, como será a do crime continuado e, conseqüentemente, por forma a afastar a violação de todas as expectativas e posições jurídicas, bem como o princípio da proteção da confiança.

Também será de criticar, tal como fizemos na análise do *tempus delicti* do artigo 3.º do CP, o facto de também inexistir no artigo 5.º do RGIT, qualquer previsão de como determinar o momento da prática do facto no âmbito da figura do crime continuado, semelhante ao que defendemos para aquele. Situação que nos parece agravada quando, já existem dúvidas que se levantam aquando da determinação do momento da ação em relação a alguns crimes tributários.

III. Os crimes tributários continuados e as regras de aplicação da lei no tempo

6. Caracterização e previsão legal da figura do crime tributário continuado

Analisadas todas as regras gerais e especiais de aplicação da lei no tempo, realizada já alguma análise da forma pela qual estas são ao crime continuado ou crime tributário continuado aplicadas, será fazer incidir o nosso estudo sobre a figura jurídica em relação à qual nos propusemos a estudar a aplicação das regras da lei no tempo. Isto porque, só deste modo conseguiremos entender eficazmente grande parte das particularidades que fomos analisando ao longo dos antecedentes capítulos, mas também só assim poderemos dar conta de eventuais influências que a sucessão de leis penais e as regras de aplicação da lei no tempo podem fazer sentir nos pressupostos e punição da figura jurídica.

Isto posto, comece-se por lembrar que o RGIT nada dispõe sobre a figura em questão sendo subsidiariamente aplicado, nos termos do artigo 3.º al.a daquele diploma, o artigo 30.º n.º 2 do CP que dispõe que por crime continuado ou crime tributário continuado se entende que é a realização plúrima do mesmo tipo de crime ou de vários tipos de crime, que fundamentalmente protejam o mesmo bem jurídico, executados de forma essencialmente homogénea e no quadro de uma solicitação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente. Obviamente que, esta igualdade de regimes aplicativos demonstra uma identidade de efeitos jurídicos alcançados nos dois ramos de Direito, não só ao nível da caracterização e aplicação da figura ao caso concreto, mas também ao nível de aplicação da lei no tempo. O que, em todo o caso, não deixa de significar uma vantagem para o aplicador de Direito, que vê o seu trabalho facilitado, para o próprio arguido, que mantém as mesmas expectativas e posições jurídicas que adquiriu em sede de Direito Penal, mas também para nós que a estamos a estudar e, muito mais facilmente, poderemos desenvolver a nossa temática sobre as regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados. Isto sem o embargo de termos de dizer que, tal situação não deixa de impor uma questão fundamental a que temos de responder desde já, que é a de saber se há, ou não, particularidades a observar para efeitos de aplicação da figura do Direito Penal Tributário, que justificariam uma especial previsão da figura por parte do RGIT. Note-se que esta é uma questão que cumpre responder neste momento inicial pois, poder-se-iam levantar questões quanto ao facto de estarmos a estudar a figura do crime tributário continuado sem nunca colocar em causa a falta de previsão da figura no RGIT, o que poderia colocar em crise a compreensão dos ulteriores desenvolvimentos.

Por conseguinte, e respondendo à questão levantada, como se trata de uma figura jurídica e respetivo regime, não vemos necessidade de se prever a mesma especialmente no corpo legal do RGIT, dado não nos parecer que isso venha colocar em crise as expectativas e posições jurídicas tributárias. Mesmo que seja necessário olhar para o seu regime e diferentes requisitos que a compõem com especial cuidado, para não se desconsiderar estas últimas, não cremos que isso seja motivo suficiente para que se dedique um artigo especial naquele diploma que, no fundo, nada mais faria do replicar o que já estava consagrado na lei penal, aplicada subsidiariamente neste âmbito²⁰². Ou seja, apesar de se mostrar essencial direcionar a figura do crime continuado “em geral” para a tutela bens jurídicos bastante fragmentários como são a vida, o património, a identidade cultural e a integridade pessoal, a vida em sociedade, entre outros, e a do crime tributário continuado para a bens jurídicos centralizados no Direito Tributário como a capacidade contributiva, a eficiência e eficácia fiscal, a relação jurídico-tributária, etc, não podemos negar que num caso e noutro, a figura cumpre a sua finalidade nos dois ramos de Direito, através do mesmo regime e requisitos, o que torna injustificada uma especial previsão por parte do RGIT.

No fundo, nada difere do que já se observou a respeito das regras gerais de aplicação da lei no tempo do CP, em que o mesmo regime era aplicado ao RGIT subsidiariamente, ainda que o mesmo sempre importasse um discurso redirecionado para a realidade penal-tributária, de forma a que a nossa análise da aplicabilidade prática daquelas regras não fosse alheia ou desajustada face às expectativas e posições jurídicas que àquela estão implícitas. Claro que, eventualmente, poderíamos admitir que, para efeitos da figura jurídica em questão, fosse incluída no corpo do artigo 10.º do RGIT, respeitante à especialidade das normas tributárias e concurso de infrações, uma ressalva à figura do crime tributário continuado tal como faz o artigo 30.º do CP. Mas, para além de isso também poder ser passível de ser realizado com as regras da lei no tempo e não ter o legislador considerado essencial, computando que aquele artigo 10.º do RGIT esclarece dúvidas quanto à situação de concurso entre os crimes tributários e outros crimes comuns e que, por isso, se entende que ele apenas remete para o artigo 30.º n.º1 do CP²⁰³, parece-nos que nos estaríamos a afastar da *ratio* que esteve na base de criação desta norma.

Assim sendo, e estando ultrapassada a questão inicial, cumpre fazer incidir a nossa análise na caracterização e previsão legal do crime tributário continuado começando, então, por

²⁰² Para mais desenvolvimentos sobre a aplicabilidade subsidiária do CP ao RGIT, remetemos para o que dissemos no II Capítulo desta dissertação, mais concretamente, no ponto 4.

²⁰³ Neste sentido veja-se: *Lexit. Códigos Anotados & Comentados. Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA)*, Vol. III, O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda, 2018, p.772. Quanto à concreta remissão feita neste último para o artigo 30.º n.º 1 do CP é remetido para o indicado por Isabel Marques da Silva, pelo que ainda que a anotação indique que seja de realizar a remissão para o artigo 30.º do CP, julgamos que se entende tal como aquela autora.

relembrar que ela constitui uma situação em que uma pluralidade de crimes é unificada para efeitos de punição, por forma que tudo se passe como se tivesse sido cometida, efetivamente, uma só conduta criminosa²⁰⁴ tanto para efeitos de aplicação da pena, como para aplicação da lei no tempo. Deste modo, ela mostra-se completamente distinta dos crimes permanentes, crimes habituais e concurso real de crimes²⁰⁵, ainda que possua algumas características próximas ou semelhantes a estes.

Denote-se que, os primeiros são aqueles em que o crime se apresenta com uma certa durabilidade no tempo, em virtude de o seu autor pretender prolongar a verificação do resultado do crime pelo tempo que entender. Ou seja, o crime permanente é aquele em que a consumação do crime se protraí no tempo e termina quando o seu agente entende²⁰⁶, sendo exemplo do mesmo, crimes como o de sequestro ou de subtração de menor²⁰⁷. *O crime continuado ou crime tributário continuado, sendo uma unificação de crimes para efeitos de punição, obviamente que implica que o mesmo tenha um certo prolongamento no tempo contudo, contrariamente ao que ocorre naqueles, é possível ser observado entre a prática de cada uma das ações ou omissões que integram a continuação, um certo período de tempo em que não se comete nada*²⁰⁸. No crime permanente, qualquer quebra na verificação do resultado no tempo, implica um término do mesmo, pois não é possível repartir-se a verificação do resultado destes crimes.

Por sua vez, os crimes habituais caracterizam-se por ser aqueles em há uma reiteração da conduta criminosa em virtude da tendência ou hábito que se gerou no seu autor²⁰⁹. Elucidando, verifica-se a existência da prática de diversos crimes devido a uma habituação do agente para isso mesmo. *O crime continuado ou crime tributário continuado não se confunde com este pois, apesar de haver a prática de diversos crimes que são unificados para efeitos de punição, não existe qualquer tendência ou hábito por parte do agente*. Simplesmente, como diz Eduardo Correia, há um conjunto de situações exteriores que estimulam a repetição da atividade criminosa e diminuem consideravelmente a culpa do agente, tais como a circunstância de ser criado uma certa relação de acordo entre os sujeitos, verificar-se novamente a oportunidade que já havia facultado a prática

²⁰⁴ Deste modo sempre nos fomos referindo ao longo de toda esta dissertação e no mesmo sentido estão: Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguinte; Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p. 208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

²⁰⁵ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p. 424. Note-se que autor distingue, igualmente, o crime continuado das figuras da tendência criminosa e dos crimes complexos. Apenas aqui não as desenvolvemos por nos parecer que é em relação às que indicamos que podem surgir mais confusões.

²⁰⁶ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p.34.

²⁰⁷ Não conhecemos no Direito Penal Tributário situações semelhantes.

²⁰⁸ No sentido de que é possível observar uma certa conexão entre os crimes e que isso permite diferenciar as figuras jurídicas: Silva, Germano Marques da. *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p. 101.

²⁰⁹ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p.35.

da primeira conduta, perduração do meio apto para realizar um delito que se criou ou adquiriu para realizar a primeira ação e o aproveitamento da mesma oportunidade ou circunstância para reiterar a conduta²¹⁰.

Por último, o crime continuado, ou crime tributário continuado, não se confunde com o concurso de crimes não obstante aquele constituir uma situação que implicaria o tratamento ao nível do segundo²¹¹. É referido no artigo 30.º n.º 1 do CP, relativo ao concurso de crimes, que o número de crimes para efeitos de punição se determina pelo número de tipos de crime efetivamente cometidos, ou pelo número de vezes que o mesmo tipo de crime for preenchido pela conduta. Ora, *sendo o primeiro dos requisitos da figura jurídica em análise, precisamente, a realização plúrima de crimes, conclui-se que os pressupostos de aplicação daquela estão sempre preenchidos por esta figura jurídica, mas há um afastamento da sua aplicação*²¹². Assim sendo, a doutrina tem vindo a dizer que o que distingue as figuras jurídicas em causa é o facto de existirem razões de justiça e economia processual que levam à aplicação de uma em detrimento da outra²¹³, ou então o facto de os elementos aglutinadores do crime continuado serem mais e diferentes dos que previstos para o concurso de crimes²¹⁴.

Por nosso turno, temos tendência para nos identificarmos mais com a segunda das posições. Mesmo que seja certo que a unificação de um conjunto de crimes para aplicação de uma sanção penal acarrete uma maior justiça em virtude da necessidade de se valorar a diminuição sensível da culpa²¹⁵, e a mesma contribua para uma maior economia processual dada a desnecessidade de se promoverem tantos processos penais ou processos penais tributários quantos crimes forem cometidos e de o artigo 79.º do CP, aplicável ao RGIT ao abrigo do artigo 3.º al.a, contrariamente ao que ocorre com a punição do concurso prevista no artigo 77.º do CP, nomeadamente no seu n.º 2, não implicar a necessidade de determinar a pena concretamente aplicável a cada um dos crimes individualmente considerados para saber o limite máximo da pena, bem como o limite mínimo²¹⁶, não poderemos negar que, *o regime do crime continuado já não*

²¹⁰ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, Coimbra: Livraria Almedina, 1983, p. 246.

²¹¹ Cf. Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208.

²¹² Manuel Cavaleiro de Ferreira diz mesmo que na base da figura do crime continuado está um concurso de crimes. Cf. Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p.541.

²¹³ Cf. Correia, Eduardo. *Direito Criminal*, op cite, p.208.

²¹⁴ Neste sentido diz Germano Marques da Silva, expressamente, que o crime continuado se distingue do concurso real de crimes apenas em razão dos elementos aglutinadores que a lei prevê. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.425.

Convém esclarecer que, como se verá aquando da análise do requisito da realização plúrima do crime continuado ou crime tributário continuado no ponto 6.1.1. do III Capítulo, este entendimento se estende ao concurso ideal de crimes.

²¹⁵ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.273.

²¹⁶ Vamos ver com mais pormenor a forma de punição do crime continuado ou crime tributário continuado no ponto 6.2. desta dissertação pelo que, sobre o mesmo e para que melhor se compreenda as diferenças com o regime punitivo do concurso de crimes, remetemos para lá maiores desenvolvimentos.

promove a mesma economia processual como outrora, nem que o regime do concurso de crimes tem, de certo modo, aquelas características de justiça e economia processual.

Começando pela questão da economia processual, Eduardo Correia diz que nos casos de continuação estamos, as mais das vezes, perante várias massas de atos singulares. Tratar as mesmas como concurso de crimes, implicaria um enorme trabalho e muitas vezes inútil pois, segundo o mesmo, grande parte do crime continuado não tem qualquer interesse para a gradação da pena a aplicar²¹⁷. Para além disso, refere que tratar aquela situação de um modo diverso da continuação, nada obstará a que houvesse uma renovação da instância para apreciar determinada conduta que não foi integrada na continuação, e que não o foi. Acrescenta, que o crime continuado resolve de uma vez o problema da valoração jurídica das várias atividades já que, contra a promoção de qualquer processo, se pode invocar a exceção do caso julgado, apesar de reconhecer que podem haver casos em que isso é “pouco recomendável”²¹⁸. Ora, é *precisamente devido a este último ponto que colocamos em crise a economia processual que o crime continuado ou crime tributário continuado possui pois, face ao disposto no atual artigo 79.º n.º 2 do CP, que menciona no caso de em momento posterior ao do trânsito em julgado da condenação for conhecida uma conduta mais grave que devesse integrar a continuação a pena que lhe for aplicável substitui a anterior, percebemos que há uma aproximação ao regime do artigo 78.º do CP*. Este último prevê a forma de atuação em caso de conhecimento superveniente do concurso e diz, no seu n.º 1, que se depois de uma condenação transitada em julgado, se verificar que o agente praticou, anteriormente àquela condenação, outro ou outros crimes, é feita uma nova determinação da pena aplicável ao abrigo do disposto no artigo 77.º do CP. Ou seja, *se antes existia uma maior economia processual por parte do crime continuado, hoje, tirando o facto de a determinação da punição do concurso ser mais complexa e morosa, aquelas estão quase igualadas a esse respeito, perdendo algum sentido distinguir as figuras jurídicas por recurso a este argumento.*

Quanto à segunda situação, o concurso de crimes não deixa de ser um regime que permite que não seja necessária a promoção de tantos processos quantos crimes cometidos, ou que garante uma certa economia processual de meios, bem como de ser um regime que promove a justiça no caso concreto dado que, apesar de a sua punição implicar a aplicação de uma só pena

²¹⁷ Não somos a concordar com tal opinião pois não nos parece que seja totalmente indiferente que na base da continuação estejam 5 ou 10 crimes.

²¹⁸ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.272 e seguintes.

ao concurso, tem em consideração para efeitos de determinação da pena cada um dos crimes e a punição que lhes seria aplicada se fossem julgados individualmente.

Face do exposto, bem como da circunstância de termos referido que os requisitos do concurso de crimes estão sempre preenchidos em caso de continuação criminosa, determinante para a distinção das figuras são os requisitos que lhe estão subjacentes. No caso do concurso de crimes vimos que eles são unicamente a existência de uma pluralidade de ações ou omissões cometidas ou o preenchimento várias vezes do mesmo tipo de crime através da conduta do agente. *No crime continuado ou crime tributário continuado, para além deste requisito da pluralidade, há igualmente que observar a exigência de que temos de estar no âmbito de tipos que protejam o mesmo ou essencialmente o mesmo bem jurídico, que todos eles têm de ser praticados de forma essencialmente homogênea, que se tem de verificar uma diminuição sensível da culpa e que tem de existir uma certa conexão temporal.*

Será, no entanto, de referir que os mencionados requisitos de aplicação do crime continuado ou crime tributário continuado, aproveitando assim para fazer incidir a nossa análise com mais pormenor no regime aplicativo da figura em questão, são cumulativos pelo que a não verificação de um deles poderá levar não só a aplicação do regime do concurso de crimes, bem como a uma reavaliação no seio do processo da aplicação da lei no tempo realizada e, conseqüentemente, da pena aplicada. Mas não só, a não verificação dos requisitos em relação a cada um dos crimes que compõem a continuação pode mesmo levar a que algumas ações ou omissões não sejam integradas na continuação e, em sequência disso tenham de ser consideradas individualmente não só para a punição propriamente dita, mas também para aplicação da lei no tempo, se não for possível a aplicação do concurso.

Pode também ocorrer que, uma vez formada a continuação criminosa no caso concreto, seja apercebido pelo aplicador que determinada ação ou omissão, não deveria integrar a continuação e, mais uma vez, tenha de ser realizada nova determinação da punição e aplicação da lei no tempo. Todas estas situações porque, para além de o regime de punição no caso de se estar perante um crime continuado, um concurso de crimes ou um crime individualmente considerado, não poderemos esquecer que a aplicação da lei no tempo é distinta para todos pois, obviamente que as particularidades a observar nas regras de lei no tempo que fomos referindo no I Capítulo para a primeira figura indiciada não se aplicam às restantes, podendo mesmo ocorrer que a lei aplicável ao crime continuado seja uma e ao concurso de crimes e crime individual outra, ainda que seja possível que todos tenham sido cometidos na mesma época.

Parece então que mais do que saber o que caracteriza a figura do crime continuado ou crime tributário, é essencial ter um adequado conhecimento dos requisitos que a compõem pois, para além de serem eles que nos vão permitir distinguir quando é necessária a aplicação do seu regime jurídico ou de outro, e de serem eles que nos vão permitir formar a continuação no caso concreto, eles vão ser os norteadores daquele que deve ser o do momento da prática do facto, a lei aplicável ao caso concreto, e de regimes posteriores que se devam aplicar retroativamente ou não. Vamos assim proceder ao estudo individualizado de cada um deles.

6.1. Pressupostos de aplicação

6.1.1. Realização plúrima do mesmo tipo de crime ou tipos diferentes

O primeiro requisito necessário para se estar perante uma situação que desperte a aplicação do crime continuado ou crime tributário continuado é a existência da prática de uma pluralidade de ações ou omissões²¹⁹. Situação que nos fez concluir anteriormente que as regras de concurso de crimes, previstas no artigo 30.º n.º 1 do CP, sempre estariam preenchidas pelos crimes que compõem a continuação, ainda que depois houvesse um afastamento daquele regime aplicativo. Situação que, agora, nos permite ir mais longe para dizer que, se soubermos como determinar a forma pela qual há unidade ou pluralidade de crimes para aqueles efeitos, também saberemos como determinar aquela para se dar como verificado este requisito. Afirmção que não é de todo estranha, uma vez que Manuel Cavaleiro Ferreira diz expressamente que na base de um crime continuado ou crime tributário continuado está um concurso de crimes²²⁰. E, Luís dos Milagres e Sousa que começa por mencionar que para que exista realização plúrima para os efeitos que estamos a estudar têm de existir várias resoluções criminosas, porque a figura jurídica do crime continuado irá tirar autonomia a cada uma delas, pelo facto de existir uma dependência recíproca que permite uma eventual anulação de um juízo de culpa sobre cada uma delas, acaba por reconhecer que o critério que apresenta não é elemento essencial para a determinar a existência de crime e muito menos de unidade ou pluralidade de crimes, apesar de lhe parecer decisivo para uma continuação criminosa²²¹.

²¹⁹ Recordarmos que os corolários do princípio da legalidade de determinabilidade e proibição da analogia são importantes para este primeiro pressuposto aplicativo do crime continuado ou crime tributário continuado. Para mais desenvolvimentos, remetemos para o I Capítulo ponto 1.2. e 1.3.

²²⁰ Cf. Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p.541.

²²¹ Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p. 74 e seguintes. Será ainda de acrescentar a isto o entendimento de João da Costa Andrade. Este diz que "(...) não só a unidade de resolução não implica necessariamente unidade de sentido de ilícito revelada pelo comportamento, como também a pluralidade de resoluções é compatível com a unidade daquele sentido". Cf. Andrade, João da Costa, *Da unidade e pluralidade de crimes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p.226.

Assim sendo, estaremos perante uma pluralidade de crimes para efeitos do artigo 30.º n.º 1 e n.º 2 quando se vislumbra a existência de um concurso ideal ou de um concurso real, ou seja, um concurso efetivo de normas²²².

A primeira das situações apresentadas é aquela em que a mesma conduta do agente preenche vários tipos penais, ou várias vezes o mesmo tipo²²³. Ou seja, quando se verifica que a mesma exata conduta do agente preenche, por exemplo, o tipo de ilícito de burla tributária previsto no artigo 87.º do RGIT e o tipo de ilícito de contrabando previsto no artigo 92.º do RGIT. Ou então quando a mesma exata conduta preenche várias vezes o tipo de ilícito de contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações do artigo 94.º RGIT. Em todos estes casos estaremos perante uma pluralidade de crimes e, conseqüentemente, poder-se-á dar por verificado o primeiro dos requisitos que estão subjacentes à aplicação do crime continuado ou crime tributário continuado. Isto porque, mesmo estando perante uma só conduta, nada impede de a valorarmos do ponto de vista de Direito Penal ou de Direito Penal Tributário, e de chegarmos à conclusão de aquela é passível de se traduzir numa pluralidade de valores e bens jurídicos negados. Mas não só, do ponto de vista da culpa também o facto de se estar perante uma só conduta não invalida a possibilidade de se formular tantos juízos de censura quantos valores jurídicos foram negados pelo que, mais uma vez, será de concluir que existe pluralidade de crimes nestes casos e que é possível dar-se por verificado este requisito da figura jurídica que nos ocupa²²⁴. Não obstante, parece-nos ser necessário ter-se em consideração que, esta hipótese apenas é válida se tiverem sido cometidas várias condutas que podem consubstanciar um concurso ideal, ou se forem cometidas várias condutas deste último género e várias condutas que se reconduziriam ao concurso real pois, numa situação diversa em que tenha sido cometido uma só ação, não obstante a pluralidade de crimes, não nos parece ser passível de ser observados os diferentes requisitos aplicativos de que depende o crime continuado e crime tributário continuado.

Fora daqueles casos, existirá pluralidade de crimes, para efeitos de concurso real e de crime continuado ou crime tributário continuado, quando através de diferentes condutas é preenchida a ilicitude presente num mesmo tipo penal ou tipo penal tributário ou vários tipos

²²² Com o entendimento de que o concurso efetivo é constituído pelo concurso ideal e real, bem como sobre a sua definição adotada nos posteriores desenvolvimentos do texto: Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p.385 e seguintes; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.1006 e seguintes.

²²³ Carlos Paiva diz que esta é manifestação mais comum do concurso de crimes no Direito Penal Tributário e que a mesma é normalmente designada por crime continuado. Cf. Paiva, Carlos, *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, op cite, p.94.

Não somos de concordar com tal opinião pois, entendemos que na base do crime continuado há um concurso de crimes, seja ele real ou ideal. Acresce que, pensarmos que o crime continuado não se confunde, não se reconduz e não se designa concurso ideal de crimes.

²²⁴ Cf. Correia, Eduardo. *Direito Criminal*, op cite, p.200 e seguintes. No mesmo sentido Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, op cite, p.537.

diferentes por via de várias condutas. Por exemplo, quando o agente comete hoje uma ação que consubstancia a prática do tipo de violação das garantias aduaneiras previsto no artigo 98.º do RGIT, amanhã comete outra ação que se traduz na prática de um crime de quebra de marcas e selos do artigo 99.º do RGIT e, passado 1 mês, outra que constitui um crime de fraude qualificada do artigo 104.º do RGIT, estamos perante uma indubitável pluralidade de crimes para efeitos de verificação do primeiro requisito do crime continuado ou crime tributário continuado. Assim como estaremos quando, mediante a prática de várias condutas distintas, o agente se limita a cometer em todas elas o mesmo tipo de crime. Por exemplo, através de 5 condutas diferentes o agente comete 5 crimes de fraude do artigo 103.º do RGIT. Será, no entanto, curioso notar que também neste âmbito é possível aplicar o critério anterior do juízo de censura²²⁵.

Para terminar a análise deste pressuposto aplicativo, falta dizer que verificação da realização plúrima estará excluída não só quando se verificar que a conduta do agente não preenche vários tipos penais ou várias vezes o mesmo tipo, ou quando se verificar que, efetivamente, não foram cometidas várias condutas criminosas. Também se poderá considerar que este requisito não se dá por verificado quando, em virtude da sucessão de leis penais, houver despenalização de condutas ou houver modificação das disposições penais ou penais tributárias, por lei posterior à que estava vigente no momento da prática do facto do crime continuado ou crime tributário continuado, e não existir continuidade normativo-típica²²⁶.

²²⁵ Manuel Oliveira Leal-Henriques e Manuel José Carrilho de Simas Santos deixam mesmo esta ideia subjacente quando incorporam o concurso ideal e real de crimes no concurso efetivo de crimes e, depois de toda a sua explicação, terminam dizendo que “A regra do n.º 1 sofre (...) uma outra restrição – a do **crime continuado** (...)”. Cf. Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p.386 (negrito conforme o original).

²²⁶ Se for apurado que efetivamente foi cometida uma só conduta que preenche vários tipos penais diferentes ou várias vezes o mesmo tipo, ou que foram cometidas várias condutas que preenchem tipos penais diversos ou várias condutas distintas que consubstanciam o mesmo tipo penal ou tipo penal tributário se constatar, igualmente, que surgiu uma lei que fez operar a descriminalização, ou que modificou as disposições penais ou penais tributárias vigentes no momento da prática do facto e não existe continuidade normativo-típica em relação a todas as ações e omissões descritas nos tipos aplicados, dar-se-á por não verificado o primeiro requisito dos crimes continuados ou crimes tributários continuados. Mais, nem punição daquelas condutas poderá existir seja ela a que título for. Isto porque, elas deixaram de ser ilícitas não se poderá punir o agente ao abrigo de nenhuma das disposições em questão, devido ao princípio da aplicação retroativa da lei penal mais favorável do artigo 2.º n.º 2 do CP, aplicável ao RGIT por via do artigo 3.º a.l.a.

Se a descriminalização não ocorrer em relação a todas as ações ou omissões descritas nos tipos aplicados, ou se verificar que apesar das modificações à lei há continuidade normativo-típica em relação a alguns crimes, será de ter cautela pois isso pode não excluir a verificação deste primeiro requisito dos crimes continuados ou crimes tributários continuados. O princípio de aplicação retroativa da lei penal mais favorável não vai estender os seus efeitos aos crimes em que não operou a descriminalização. Mesmo que o crime continuado trate uma pluralidade de crimes como uma unidade os efeitos daquele princípio circunscrevem-se a cada um dos tipos considerados individualmente. Consequentemente, ainda pode haver lugar à aplicação da figura jurídica que estamos estudar, tendo apenas de se cuidar que, se isto ocorrer aquando da efetiva punição, podem ser necessárias modificações na delimitação que se fez da continuação criminosa, da lei aplicável ao caso concreto, dos regimes mais favoráveis aplicados retroativamente, do início do prazo da prescrição. Acrescendo a isto, a possibilidade de nem sequer excluir a possibilidade de se punir as condutas a título de concurso de crimes se não se vierem a verificar os requisitos cumulativos da figura jurídica que nos ocupa e, numa situação extrema, em que para além de não se verificarem os requisitos do crime continuado ou crime continuado bem como do concurso de crimes, assim como pode não se excluir uma eventual punição individual da conduta. Tudo em virtude de que se umas condutas continuam a ser punidas por lei e outras não, então a punição continua a ser possível em relação às últimas.

De modo semelhante a tudo quanto foi descrito ocorre quando existem leis intermédias que permitem verificar descriminalizações das condutas ou modificações à lei que não permitem a observância da continuidade normativo-típica. Assim, é essencial que o aplicador de Direito esteja sempre em alerta para perceber se a realização plúrima existe, em que modos, se foi ou não excluída em virtude da sucessão de leis no tempo, principalmente porque, como vimos num momento inicial, esta não é tão linear como aparenta na teoria. Ou seja, não nos podemos esquecer que uma lei pode simplesmente descriminalizar uma conduta, como pode descriminalizar e simultaneamente criminalizar, o que implica que só averiguando o caso concreto seja possível saber quais as leis são aplicáveis e saber se estará ou não excluída a realização plúrima para

6.1.2. Que protejam o mesmo bem jurídico ou essencialmente o mesmo bem jurídico

Uma vez notada a existência de uma pluralidade de condutas criminosas, que preenchem várias vezes o mesmo tipo ou tipos penais diferentes, e de excluídas as hipóteses que podem afastar aquela realização plúrima, chega o momento de começar a fazer uma demarcação do crime continuado face do concurso de crimes, mas também de começar a delimitar a figura jurídica do crime continuado através do bem jurídico protegido pelos tipos penais ou tipos penais tributários que permitiram o preenchimento do primeiro requisito da figura. Ou seja, cumprindo o bem jurídico a função de limitação do poder punitivo estadual, uma vez que a ilicitude do Direito Penal ou Direito Penal Tributário não se basta com a mera violação da norma jurídica, exigindo que ocorra também uma lesão dos bens jurídicos essenciais à convivência em sociedade²²⁷, e tendo em consideração de que o crime continuado ou tributário continuado pretende unificar uma pluralidade de condutas para efeitos de punição, destinando a esta o mesmo tratamento jurídico que seria dado caso fosse, efetivamente, cometida uma só conduta, parece que outro não poderia ser o segundo requisito da figura jurídica em questão pois, como defende Eduardo Correia, a unidade do bem jurídico do crime continuado constitui não só o limite da punição, como é a justificação para a atenuação da culpa do agente²²⁸.

Se este requisito não existisse, não haveria limites no que toca ao crime continuado, podendo toda e qualquer conduta ser nele integrada, com o prejuízo de não se perceber qualquer diferença ou alternativa ao já existente regime do concurso de crimes, mas também sob pena de isso tirar qualquer sentido aos restantes requisitos do crime continuado. Para quê averiguar se a forma pela qual foram praticados os crimes foi essencialmente homogênea, que há diminuição sensível da culpa e conexão temporal, se poderíamos unificar os crimes de qualquer maneira²²⁹?

Assim, para evitar aquelas situações, para efeitos de subsunção da figura jurídica ao caso concreto, terá o aplicador de Direito de averiguar em relação a cada um dos crimes o bem jurídico por eles protegido e, conseqüentemente, excluir todas as condutas que não protejam bens jurídicos em comum. Por hipótese, imagine-se que alguém cometeu 3 crimes de fraude previstos

efeitos de aplicação de crime continuado ou crime tributário continuado.

Para melhor entendimento remetemos para o ponto nº2 e seguintes do I Capítulo, onde analisámos com pormenor a despenalização de condutas bem como a modificação das disposições penais vigentes por lei posterior e o critério da continuidade normativo-típica.

²²⁷ Cf. Santos, André Teixeira dos, *O crime de fraude fiscal*, op cite, p.25. No mesmo sentido Sousa, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, op cite, 2009, p.290.

²²⁸ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p. 264.

²²⁹ Luís dos Milagres e Sousa menciona que o bem jurídico tem servido para fundamentar muitas decisões jurisprudenciais, principalmente quando há de decidir sobre a existência de unidade ou pluralidade de crimes, contudo, nos dias de hoje, já existem correntes que alertam para o perigo que a isso pode estar adjacente. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p. 77.

Na mesma linha de pensamento, entendendo que o bem jurídico é condição necessária, mas insuficiente para demonstrar a continuidade, ainda que sem explicar os concretos motivos, parece: Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p.433.

no artigo 103.º do RGIT e 1 crime de desobediência qualificada previsto no artigo 90.º do RGIT. Está preenchido o primeiro dos requisitos do crime continuado ou crime tributário continuado. Contudo, porque o bem jurídico protegido pelo crime de fraude parece ser a relação jurídico-tributária, a capacidade contributiva, a eficiência e eficácia fiscal, o património fiscal e os valores de verdade e lealdade²³⁰, o sistema fiscal²³¹, e pelo de desobediência qualificada parece ser protegido o regime de derrogação do sigilo fiscal do artigo 63.º-B da LGT²³², ter-se-á de excluir o segundo para efeitos da continuação. Se pelo contrário o agente tivesse cometido 1 crime de contrabando previsto no artigo 92.º do RGIT, 1 crime de contrabando de circulação previsto no artigo 93.º do RGIT e um crime de contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações do artigo 94.º do RGIT, não haveria a exclusão de nenhum destes crimes à luz do segundo critério aplicativo da figura do crime continuado ou crime tributário continuado. Veja-se que em todos o bem jurídico protegido está ligado ao pagamento da prestação tributária devida pela introdução de mercadorias em território nacional²³³, dado nos parecer estar em causa a proteção do património fiscal e os valores de verdade e lealdade fiscal²³⁴.

Não obstante o que foi dito, é necessário ter alguma cautela no que toca às anteriores conclusões uma vez que, a doutrina e a jurisprudência admitem alguma flexibilidade neste requisito. Ou seja, acolhem que aquele esteja preenchido quando os bens jurídicos, apesar de diferentes, são fundamentalmente os mesmos²³⁵. Por exemplo imagine-se alguém que comete 2 crimes de abuso de confiança previstos no artigo 105.º do RGIT e 1 crime de abuso de confiança contra a segurança social previsto no artigo 107.º do RGIT. Se interpretássemos o requisito num sentido estrito e mais radical seríamos forçados a excluir a possibilidade de se vir a aplicar a figura do crime tributário continuado pois, enquanto que no crime de abuso de confiança o bem jurídico protegido é a capacidade contributiva e o património público²³⁶, no crime abuso de confiança

²³⁰ Cf. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p.414 e seguintes.

Apenas entendendo que o que é protegido por este tipo de crime é o património fiscal: Andrade, João da Costa, *Da unidade e pluralidade de crimes*, op cite, p.364.

²³¹ Assim entende Santos, André Teixeira dos, *O crime de fraude fiscal*, op cite, p.111 e seguintes.

²³² Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos dizem que "(...) apenas às ordens e mandados em matéria de derrogação do sigilo bancário é que se reporta este art. 90.º (...)". Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.630

Isabel Marques da Silva diz expressamente que a alteração à lei ocorre com o objetivo de "(...) conferir eficácia, através da ameaça da sanção penal, ao regime de derrogação do sigilo bancário (...)". Cf. Silva, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, op cite, p.140. Com o mesmo entendimento dos anteriores: Silva, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, op cite, p. 201.

²³³ Ainda que não se referindo a este preciso exemplo apresentado, mas pronunciando-se pelo bem jurídico protegido no crime de contrabando: *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º156/00.2IDBRG.S1 (Supremo Tribunal de Justiça, 06 de maio de 2005). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

²³⁴ Cf. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p.414 e seguintes.

²³⁵ Cf. Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos. *Código Penal Anotado*, op cite, p.387; Correia, Eduardo. *Direito Criminal*, op cite, p. 211; Dias, Jorge Figueiredo. *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.1028 e Silva, Germano Marques, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p. 430.

²³⁶ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 21 de março de 2013). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019). No mesmo sentido: *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*.

contra a segurança social o bem jurídico são as suas receitas²³⁷. No entanto, se considerarmos que o requisito se dá por verificado quando o bem jurídico seja fundamentalmente o mesmo, então tal situação já não irá acontecer dado que o bem jurídico nos dois tipos penais tributários é essencialmente o mesmo uma vez que em ambos o que se pretende é, mais uma vez, proteger o património fiscal e os valores de verdade e lealdade fiscal²³⁸.

Em todo o caso, a problemática de saber qual o bem jurídico protegido por cada das incriminações é exatamente o mesmo, ou fundamentalmente o mesmo, é excluída, se assumirmos que os crimes fiscais protegem todos o mesmo bem jurídico²³⁹. No entanto, parece nocivo pensar dessa forma pois, ainda que o RGIT diga respeito só às punições que advêm da violação de normas de Direito Tributário, não nos parece que dele advenha um único bem jurídico para ser protegido pelas incriminações fiscais. Pelo contrário, e como já referimos, parece que daquele advêm a necessidade de se protegerem com a punição penal tributária bens jurídicos património fiscal e os valores de verdade e lealdade fiscal, o património financeiro do estado, o sistema fiscal, a capacidade contributiva, a dignidade da pessoa humana, eficiência e eficácia tributárias, a relação jurídico-tributária. E que é, precisamente, por esse motivo que existem tantos tipos penais tributários no RGIT. Desse modo, ainda que seja complexo determinar qual o bem jurídico que está subjacente a cada um dos tipos, esse é o caminho correto não só para conseguir interpretar o tipo de acordo com o que pretendeu o legislador proteger com a incriminação, mas também para proceder à aplicação do crime continuado ou crime tributário continuado. Se assim não acontecer, então, temos de admitir que ela pode ser formada em todos os casos concretos de Direito Penal Tributário e que, conseqüentemente, é totalmente inócuo o estudo do regime do artigo 30.º do CP na perspetiva do ramo de Direito que nos ocupa.

Quanto à não verificação do requisito, diga-se que isso acontecerá sempre que se chegar à conclusão de que o bem jurídico não é o mesmo ou fundamentalmente o mesmo nos tipos penais ou penais tributários que permitiram a verificação do requisito da realização plúrima. Exemplificando, se o arguido tivesse praticado 1 crime de burla tributária previsto no artigo 87.º

Processo n.º 8/2010 (Supremo Tribunal de Justiça, 23 de outubro de 2010). Disponível em https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/342118/details/maximized?search=Pesquisar&emissor=Supremo+Tribunal+de+Justi%C3%A7a&print_preview=print-preview&perPage=50&types=JURISPRUDENCIA (consultado pela última vez em 16/10/2019).

²³⁷ Idem.

Cf. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p.414 e seguintes.

²³⁸ Susana Aires de Sousa entende que o bem jurídico protegido por todas as incriminações fiscais é a obtenção de receitas tributárias. Contudo, por nosso turno, temos sérias dúvidas que este possa ser um bem jurídico protegido dado se reconduzir ao ato jurídico de pagamento de tributos. Cf. Sousa, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, op cite, p.288 e seguintes.

Parecendo entender do mesmo modo da anterior autora: Tinelli, Giuseppe, *Instituzioni di Diritto Tributario*, op cite, p.364.

Defendendo a existência de um só bem jurídico para todas as incriminações tributárias: Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p. 94 e seguintes.; Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op cite, p. 414 e seguintes.

do RGIT, 1 crime de desobediência qualificada previsto no artigo 90.º do RGIT e outro de quebra de marcas ou selos previsto no artigo 99.º do RGIT, seria de excluir a aplicação da figura do crime tributário continuado à luz deste requisito uma vez que, os bens jurídicos protegidos por aqueles tipos são, respetivamente, a capacidade contributiva e o património público²⁴⁰, a autonomia intencional do Estado²⁴¹, e a proteção das marcas e selos, apostas pelos funcionários competentes, colocados com o intuito de garantir a segurança ou a inviolabilidade da mercadoria sujeita a fiscalização aduaneira ou a certificação de atos respeitantes a mercadorias sob ação aduaneira²⁴².

Também se terá de dar como não preenchido o presente pressuposto aplicativo quando a situação se enquadra no âmbito do n.º 3 do artigo 30.º do CP, que dispõe que o disposto relativamente a crimes continuados não abrange os crimes praticados contra bens eminentemente pessoais. Ou seja, está excluída a possibilidade de aplicação da figura sempre que o bem jurídico protegido pelos tipos a aplicar sejam relativos a bens como a vida ou a honra²⁴³, o que em Direito Penal Tributário se reconduz ao bem jurídico de sigilo tributário, bem como a todos que nos parecem que com ele possam estar relacionados tais como a tutela do bom nome ou a reserva da vida privada. Ou seja, reconduz-se a bens jurídicos que nos parecem ser protegidos pelo tipo de violação de segredo do artigo 91.º do RGIT²⁴⁴.

Relativamente à possibilidade de a sucessão de leis no tempo e das regras de aplicação da lei no tempo poderem influenciar a verificação ou não deste pressuposto do crime continuado ou crime tributário continuado, tal como era passível acontecer no pressuposto analisado anteriormente, será de dizer que como o bem jurídico não faz parte do tipo penal ou tipo penal

²⁴⁰ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 21 de março de 2013). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019). No mesmo sentido: *Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça*. Processo n.º 8/2010 (Supremo Tribunal de Justiça, 23 de outubro de 2010). Disponível em https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/342118/details/maximized?search=Pesquisar&emissor=Supremo+Tribunal+de+Justi%C3%A7a&print_preview=print-preview&perPage=50&types=JURISPRUDENCIA (consultado pela última vez em 16/10/2019).

Germano Marques da Silva defende que o bem jurídico protegido nestes casos é o erário público como componente patrimonial do sistema tributário. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, op cite, p. 190.

²⁴¹ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, op cite, p. 200.

²⁴² Cf. Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p. 677.

²⁴³ Cf. Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, op cite, p.436 e seguintes; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p. 211, Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.1029; Silva, Germano Marques, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.431.

²⁴⁴ Entendendo que o bem jurídico protegido é a proteção do dever legal de sigilo (bancário ou não): Silva, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, op cite, p.145

Por outro lado, pensando que tipo está diretamente relacionado com o princípio da confidencialidade previsto no artigo 64.º da LGT que, visa assegurar o direito à reserva da intimidade da vida privada (26.º n.º 1 da CRP), evitar que sejam revelados dados sobre a situação tributária dos contribuintes ou que haja um aproveitamento da mesma sem o devido consentimento, porque tem de existir confiança por parte dos contribuintes de que as pessoas que com eles se relacionam profissionalmente em matéria fiscal: Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, op cite, p.637 e seguintes.

Num sentido próximo ao dos anteriores autores apresenta-se Carlos Paiva que diz que “O segredo que é devido em relação à situação fiscal e da segurança social encontra alguma similitude com o segredo bancário, constituindo também uma forma de proteção penal da reserva da vida privada na esfera económica e bem assim da proteção da confiança na administração tributária”. Cf. Paiva, Carlos, *Das infrações fiscais à sua perseguição processual*, op cite, p. 119.

Ou seja, face a tudo o mencionado, entendemos que tem de haver confiança de que o sigilo tributário, o bom nome, a reserva da intimidade da vida privada, estão sempre salvaguardados. Consequentemente, como todos são bens eminentemente pessoais, estará excluída a hipótese de continuação nestes casos.

tributário, apenas está na base da sua criação, aquelas são incapazes de exercer qualquer influência neste seio. Veja-se que, quando existe modificação das disposições penais vigentes por lei posterior, a alteração do tipo penal ou tipo penal tributário nada interfere com o bem jurídico. Aquela apenas opera no âmbito dos elementos do tipo que têm de se verificar para que se esteja perante uma violação daquele. Claro que, numa hipótese diversa em que viesse a existir uma lei que determinasse que o bem jurídico em causa perderia totalmente relevância penal ou penal tributária, poderíamos dizer que era passível de haver uma exclusão da verificação do requisito no caso concreto. No entanto, como isto apenas é passível de ocorrer quando há descriminalização das condutas então, como o requisito da figura do crime continuado anterior a este é a verificação da realização plúrima, a conduta ou condutas seriam desde logo excluídas da continuação por via do primeiro dos pressupostos do crime continuado ou crime tributário continuado. Tudo com as devidas consequências legais associadas de não punição, punição a título de concurso ou punição a título individual. Concludentemente, nem se iria considerar a situação ao nível do pressuposto que a que agora nos referimos.

6.1.3. Realização homogénea ou essencialmente homogénea

O terceiro requisito a observar para que seja aplicada a figura do crime continuado ou crime tributário continuado ao caso concreto é o de que todos os crimes tenham sido realizados de forma homogénea, nos termos do artigo 30.º n.º2 do CP, aplicado subsidiariamente ao RGIT nos termos do artigo 3.º al.a. Esclarecendo, não é suficiente que as condutas preencham tipos penais ou tipos penais que protejam o mesmo ou essencialmente o mesmo bem jurídico. Elas têm de, igualmente, ser praticadas sempre da mesma forma pois será isso que permitirá indiciar a existência de uma diminuição da culpa do agente²⁴⁵. Como refere Eduardo Correia, ainda que os bens jurídicos sejam essencialmente os mesmos, a verdade é que o legislador considera, em relação a alguns tipos, que a forma de violação é tão importante que lhe atribui força de elemento individualizador. Isso leva a uma exclusão da possibilidade de continuação criminosa por não se demonstrar a diminuição da culpa do agente, sempre que se tente criar continuação entre crimes que possuem esta particularidade e crimes que não a possuem e não foram praticados de igual forma que os anteriores. Mesmo nos casos em que não ocorre a individualização da forma pela qual deverá ser violado o bem jurídico para ter relevância jurídica a conduta do agente, sempre

²⁴⁵

Cf. Silva, Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p. 432.

será de ter em conta que, ainda que o bem jurídico seja o mesmo, se o agente atuar de forma muito heterogénea em todos os crimes não haverá qualquer demonstração da diminuição da culpa do agente. Pelo contrário, ele demonstra ter capacidade de atuação tao diversa que contraria todos os pressupostos da figura jurídica²⁴⁶.

Desse modo, repare-se que à luz do enunciado haverá, sem margem para dúvidas, realização homogénea para efeitos de crime continuado nos casos em que o arguido pratica um crime em existe uma descrição do modo pelo qual aquele tem de operar e outros em que não, mas em que todos são praticados sempre da mesma forma.

Também existirá homogeneidade no caso de o agente praticar várias vezes o mesmo tipo de crime e não existir uma descrição da forma pela qual o agente tem de atuar para que a conduta preencha o tipo²⁴⁷. Por exemplo, na hipótese de alguém ter praticado vários crimes em que todos preenchem o tipo do artigo 99.º de quebra de marcas ou selos, não haverá dúvidas de que a forma pela qual foram praticados será sempre a mesma, até não existem muitas formas de efetuar uma quebra de marca ou selo. E o mesmo se diga na hipótese de alguém ter praticado um crime de desobediência qualificada do artigo 90.º do RGIT em que a única forma plausível de praticar o crime é através de uma abstenção²⁴⁸, ou de uma não obediência²⁴⁹, à ordem que legitimamente foi dirigida.

Coisa diferente acontece, parecendo mesmo que nestes casos será de se concluir pela não verificação de homogeneidade, para efeitos de punição, quando foi cometido várias vezes o mesmo crime, mas o legislador prevê várias formas de o concretizar. Por exemplo, como acontece com o crime de burla tributária consagrado no artigo 87.º do RGIT ou o tipo de contrabando do artigo 92.º do RGIT, etc. E de igual modo quando as condutas praticadas pelos agentes preenchem diversos tipos penais ou penais tributários diferentes entre si, cujos modos de concretização são também eles variados. Por hipótese, imagine-se que foram praticados pelo arguido 3 crimes de burla do artigo 87.º do RGIT, sendo que dois foram por intermédio de falsificação de documento fiscalmente relevante e outro por via da viciação do documento fiscalmente relevante. Ou então, imagine-se que o arguido praticou 1 crime de frustração de créditos do artigo 88.º do RGIT alienando o seu património, praticou 1 crime de fraude do artigo 103.º do RGIT através da ocultação de valores na sua declaração e, 1 crime de fraude contra a segurança social previsto no

²⁴⁶ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.276.

²⁴⁷ Veja-se que em relação a estes tipos de situação Eduardo Correia tem mesmo o entendimento de que é praticamente indiferente determinar a homogeneidade pelo simples facto de elas respeitarem ao mesmo tipo de delito. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.269.

²⁴⁸ Assim entende Silva, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, op cite, p. 143

²⁴⁹ Cf. Paiva, Carlos, *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, op cite, p.117.

artigo 106.º do RGIT através da alteração de valores da declaração. Seria forçoso de concluir que, nestes casos, o regime do crime continuado ou crime tributário continuado não poderia ser aplicado dada a falta de homogeneidade no que concerne à forma pela qual se praticaram os crimes.

Sobrevém que as conclusões não podem ser tão radicais, sob pena de nunca se conseguir observar a figura nestes casos. Atente-se que Eduardo Correia, apesar do entendimento que expusemos, também menciona que é impossível fixar com total rigor onde começa e onde acaba a homogeneidade. Por natureza, ela é diferente de caso para caso e, por isso, não é necessário determiná-la como tanto rigor como o que se pensa, ainda que isso não se traduza numa perda de importância deste requisito. Pelo contrário, ele ainda o tem, mas o que acontece é que perda de alguma dessa exigência nestes casos é compensada pela verificação de um grau ótimo dos outros requisitos do crime continuado. Naturalmente que, nos últimos dois exemplos apresentados, será de concluir pela existência de homogeneidade no primeiro. Não só está em causa sempre a violação plúrima do mesmo tipo de crime e do mesmo bem jurídico, como também a forma de realização é essencialmente homogénea, dado que falamos sempre da prática por intermédio de obrigações tributárias acessórias que têm de ser cumpridas pelo obrigado tributário. Quanto ao segundo exemplo enunciado, será de cerrar que apenas existirá continuação criminosa quanto aos dois últimos crimes indicados pois, mesmo estando em causa essencialmente o mesmo bem jurídico, a verdade é que o primeiro crime tem uma forma de realização totalmente distinta dos restantes que o parece afastar da possibilidade de integrar a continuação. Mesmo que o requisito ainda não exija um total rigor na sua determinação, a verdade é que já nos parece que a primeira conduta foi praticada de forma tão distinta que nem mesmo a identificação com os restantes requisitos do crime continuado permitem dar por verificada a aplicação da figura. O facto de se permitir alguma falta de rigor na observação do requisito, não pode ser escapatória para incluir na continuação crimes que não se identificam, de todo, com a realização essencialmente homogénea. E sobre isto, diz Eduardo Correia que como na construção do crime continuado se trata de procurar as circunstâncias que demonstrem uma diminuição da culpa do agente, mesmo que estas não se manifestem da mesma forma modeladas em todas as situações, e mesmo que não seja necessário fixar com total rigor todos os requisitos da figura, a verdade é que o quadro objetivo que se forma das situações tem de permitir verificar aquela diminuição da culpa pois é isso que distingue a continuação do concurso real²⁵⁰. Ora neste exemplo

²⁵⁰

Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.269.

que estamos a analisar, não é possível revelar a diminuição da culpa do agente e distinguir a continuação do concurso real de crimes se a formarmos com os 3 crimes que indicamos pois, um deles foi realizado de forma tão diferente dos restantes que nos faz concluir que o agente tem é capacidade de praticar crimes de várias formas.

Face do que se expôs, é de concluir que o requisito não está verificado, em relação a todos ou apenas a alguns dos crimes que formaram a continuação, sempre que houver uma total falta de identificação na forma pela qual foram praticados, tendo tal factualidade as consequências de punição título de concurso ou título individual consoante os casos, já enumeradas nos pontos anteriores. Também não se verifica o requisito quando, apesar de existir identificação, se vislumbra a existência de uma lei posterior que veio a alterar as disposições vigentes no momento da prática do facto. Se isto ocorrer em relação a condutas cujo tipo nada descrevia quanto à forma pela qual deveria o agente ter atuado haverá uma criminalização e, conseqüentemente, terá a mesma de ser excluída da continuação. No caso em que tal acontecimento se dá em relação a tipos penais ou penais tributários em que existia uma descrição da conduta e a lei veio a ser alterada, no sentido de esta retirar, então não há porque modificar a continuação criminosa formada dado existir continuidade normativo-típica nestes casos. No entanto, estas são situações que serão desde logo notadas no âmbito do primeiro dos requisitos da figura, pelo que acabam por nem levantar questões ao nível deste requisito aplicativo, com todas as consequências, que oportunamente descrevemos, associadas. Em virtude disto, os efeitos da sucessão de leis e das regras aplicação da lei no tempo apenas acabam por ter uma influência mais direta ao nível da realização plúrima de crimes, em detrimento dos restantes requisitos em que também se poderiam sentir os seus efeitos.

6.1.4. No quadro da mesma solicitação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente

Outro dos requisitos que compõe a figura do crime continuado parece-nos, deveras, o mais importante para efeitos de aplicação da figura ao caso concreto uma vez que, como pensa Eduardo Correia, o que verdadeiramente justifica a existência de crime continuado ou crime tributário continuado é a existência de um quadro exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente²⁵¹. De nada servirá que todos os requisitos da figura do crime continuado estejam preenchidos se não se vier a demonstrar que houveram circunstâncias que permitem formular um

²⁵¹ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.246.

juízo de que ao arguido passou a ser menos exigível comportar-se conforme a Lei²⁵². Só assim se justifica que, nos termos do artigo 79.º do CP, seja aplicável uma única pena a uma pluralidade de crimes. Só por via da demonstração que a culpa do arguido é menor, se irá permitir que ele beneficie da aplicação de uma só pena a uma pluralidade de crimes. Pena essa que, nos termos do artigo 79.º do CP, aplicável ao RGIT nos termos do artigo 3.º al.a daquele diploma, é constituída pela que é aplicável à mais grave das condutas que integra a continuação e que, conseqüentemente, será muito menor do que a que seria aplicada no caso de o arguido ter sido punido a título de concurso de crimes ou mesmo a título individual por cada um dos crimes que efetivamente cometeu.

Veja-se que, a forma de punição do concurso de crimes é realizada, de acordo com o artigo 77.º n.º do CP, por via da determinação do limite máximo da pena através soma das penas concretamente aplicadas aos vários crimes, não podendo ultrapassar 25 anos tratando-se de pena de prisão e 900 dias tratando-se de multa, e como limite mínimo a mais elevada das penas concretamente aplicadas aos vários crimes, o que obviamente se traduz numa pena mais gravosa para o arguido em detrimento da aplicada ao crime continuado²⁵³. E no caso dos crimes individualmente considerados, ainda que a forma de determinação da pena seja totalmente distinta da anterior, não podemos desconsiderar a vantagem que é ter de cumprir uma só pena por uma pluralidade de crimes, uma vez que não se tendo de cumprir sucessivas penas, o tempo que o arguido demorará a extinguir a sua responsabilidade será consideravelmente menor.

Logo, é de extrema importância saber quais podem ser as situações exteriores que demonstram a diminuição da culpa do agente, tendo Eduardo Correia dado um importante contributo para a sua identificação através da enumeração de algumas delas²⁵⁴. Para o autor, as referidas situações exteriores são constituídas, desde logo, por aquelas em que se criou, através da primeira atividade criminosa, uma certa relação ou acordo entre os sujeitos, dado que isso implica o vencimento de algumas das maiores dificuldades que à prática do crime se poderiam levantar, atenuando-se assim a culpa. O autor exemplifica esta situação com crimes sexuais, mas no âmbito do Direito Penal Tributário parecerá que poderemos incluir acontecimentos como o de determinado agente criar o acordo com os funcionários de determinadas estancias aduaneiras, por forma a subtrair mercadorias à ação da Administração Aduaneira, conseguindo deste modo

²⁵² Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p. 250 e seguintes; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.209.

²⁵³ Cf. Sousa, Luis dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.80.

²⁵⁴ Sobre esta questão e sobre a enumeração de situações exteriores que demonstram a diminuição da culpa do agente que vamos realizar veja-se: Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p. 254 e seguintes.

praticar vários crimes de contrabando nos termos do artigo 92.º al.b do RGIT. Ou então situações como a de determinado agente acordar com o certo inspetor tributário para que, sempre que seja ele a fazer-lhe a inspeção tributária, não denuncie os crimes de fraude cometidos, nos termos do artigo 103.º n.º1 al.a do RGIT, por intermédio da alteração dos factos ou valores que constam dos livros de contabilidade, por forma a permitir-lhe ficar impune pelos que cometeu, mas também de modo a conseguir praticar os mesmos.

Outras situações, que na perspetiva de Eduardo Correia, contribuem para a diminuição da culpa do agente, são aquelas em que se verifica a repetição da mesma oportunidade que permitiu a prática da primeira conduta criminosa. Ou seja, o autor entende que se um determinado circunstancialismo que permitiu a prática do primeiro crime se repetir, obviamente que, o agente sentir-se-á tentado a atuar da mesma forma sendo de concluir que, no caso de aquele não se conseguir abster de repetir a conduta criminosa, a sua culpa é diminuída em função disso. Por exemplo, veja-se que o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra em parece ter sido considerado que preenchia o presente requisito a circunstância de os arguidos terem tido facilidade em praticar os crimes de abuso de confiança contra a Segurança Social, artigo 107.º do RGIT devido ao facto de, após não terem entregue alguns montantes àquela entidade, não ter havido qualquer inspeção por parte do Instituto da Segurança Social porque se criou, ao longo de todo esse período, a convicção de que as suas condutas haviam sido bem sucedidas e permaneciam impunes²⁵⁵.

Também contribui, segundo Eduardo Correia, para a existência da diminuição da culpa do agente o facto de perdurar no tempo o meio apto a praticar o crime. Por exemplo, se acontecer de forma semelhante ao descrito no acórdão do Tribunal da Relação do Porto em que se considerou que preenchia o requisito a circunstância de a atividade empresarial se fundar num contínuo dinâmico de atos económico-financeiros praticados ininterruptamente que conduziu, naquele caso concreto, ao facto de o agente não ter entregado prestações sucessivas por ter direcionado os valores devidos para o pagamento de salários em atraso dos funcionários²⁵⁶. Ou

²⁵⁵ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra*. Processo n.º 225/12.6TAACN.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 17 de dezembro de 2014). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

Contudo, atente-se que posteriormente e mais recentemente o mesmo Tribunal da Relação considerou que aquelas mesmas circunstâncias não demonstravam a existência de um quadro exterior que diminuía a culpa do agente. Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra*. Processo n.º 41/14.0TACVL.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 01 de agosto de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

²⁵⁶ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação do Porto*. Processo n.º 3216/12.3IDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 26 de dezembro de 2014). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

Será curioso mencionar aqui que Luís dos Milagres e Sousa exclui da possibilidade deste requisito situações semelhantes a descrita à do acórdão, mas em que o agente, para além de não entregar as quantias à Segurança Social, também cometa uma fraude no seu imposto pessoal, ou seja, IRS. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.100.

No entanto, não somos de concordar com tal opinião uma vez que nada impede que a circunstância que determinou o crime naquelas duas situações seja a mesma. Principalmente quando em causa pode estar um empresário, que vê repercutidas na sua vida pessoal as dificuldades sentidas na sua empresa.

então se se verificar que, tal como no acórdão do Tribunal da Relação do Porto, a existência de dificuldades ou qualquer outra razão que perdurou no tempo e determinou o agente a não entregar as quantias devidas à Segurança Social²⁵⁷.

O autor indica igualmente como circunstância exterior que permite diminuir a culpa do agente o facto de se verificar uma possibilidade de alargar o âmbito da atividade criminosa. Por exemplo se no caso que indicamos de que havia sido celebrado um acordo entre os sujeitos no sentido de os funcionários de determinada estância aduaneira permitirem ao agente subtrair mercadorias à ação da Administração Aduaneira, o agente aproveitar-se da situação para também introduzir fraudulentamente no consumo bebidas alcoólicas através da sua expedição sem o cumprimento das formalidades legalmente exigidas, nos termos do artigo 96.º n.º1 al.c do RGIT, estaremos perante uma verificação do requisito em análise por se ter apurado uma possibilidade de alargar o âmbito da sua atividade criminosa que determinou que o mesmo fosse menos culpado. E do mesmo modo, se caso o agente que tiver falsificado faturas para obter reembolsos indevidos em sede de IRC, depois decide aproveitar aquelas mesmas faturas para obter reembolsos de IVA, cometendo deste modo crimes de burla e crimes de fraude, nos termos dos artigos 87.º e 103.º do RGIT²⁵⁸.

No entanto, tenha-se em atenção que a anterior enumeração não esgota as situações exteriores que diminuem consideravelmente a culpa do agente, pelo contrário. Outras podem existir pois, o que é verdadeiramente determinante para este requisito estar preenchido é que exista uma situação que facilite de maneira apreciável a reiteração criminosa, situação essa que tem de ser anormal. Ou seja, não interessa o que originou a reiteração, o que importa é que se demonstre que ela aconteceu, que foi determinante para que o agente agisse menos conforme o Direito e que essa mesma circunstância não corresponde ao normal desenvolver das coisas, sob pena de se considerar que o agente é que não modelou a sua personalidade de modo a agir conforme o Direito²⁵⁹. Se isto não for apresentado não se poderá considerar que o quarto requisito que compõe a figura do crime continuado está verificado, com a consequência de se ter de excluir

²⁵⁷ Cf. *Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães*. Processo n.º 1011/05-1 (Tribunal da Relação de Guimarães, 17 de agosto de 2006). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

²⁵⁸ Luís dos Milagres e Sousa enquadrando esta situação apenas no âmbito do crime de fraude exclui a mesma como hipótese de crime tributário continuado a luz da não verificação do requisito da realização homogênea ou essencialmente homogênea dos crimes. Refere que se está perante uma só conduta que deve ser tratada à luz do concurso de crimes. Não concordamos com tal posição pois para além de ser plausível de enquadrar, ainda que dentro de certos circunstancialismos, no crime continuado os casos em que se está perante uma mesma conduta que preenche várias vezes o mesmo tipo ou tipos penais distintos, nada impede que a situação descrita ocorra em duas condutas distintas. Ou seja, nada impede que seja praticada uma fraude de IRC e, depois da mesma, o agente decida praticar uma fraude de IVA com as mesmas faturas. Estamos perante duas condutas nos termos do artigo 30.º n.º 1 do CP, passíveis de constituir um crime tributário continuado. Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.100.

²⁵⁹ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p. 250 e seguintes; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, op cite, p.210.

a aplicação daquele.

Acresce que, a situação exterior que diminua consideravelmente a culpa do agente tem de ser a mesma em todos os crimes que compõe a continuação, não se podendo observar combinações de circunstâncias exteriores diferentes, pois isso não mostra que o arguido é menos culpado pela sua conduta²⁶⁰. Uma combinação de circunstâncias exteriores, também nos parece que, poderia afastar a realização homogénea ou essencialmente homogénea que é requerida para efeitos de aplicação do crime continuado²⁶¹. Se aquelas mudaram, então a atuação do agente também teve de mudar para se adaptar à nova realidade. Claro que não exclui o acaso, ou a coincidência, de ele não ter de alterar a forma pela qual realizou a conduta, mas sempre existirá a circunstância de não haver uma diminuição da culpa, em virtude da situação externa se ter alterado que reconduzirá ao afastamento aplicativo da figura em questão. Neste último caso, mesmo que todos os restantes pressupostos aplicativos da figura do crime continuado estejam verificados, a mesma não se vai observar, ou não se vai observar em relação a todos os crimes que a compuseram no caso concreto, se todas as situações exteriores forem distintas. Consequentemente, se a continuação se mantiver em relação a alguns dos crimes, será de ter em atenção eventuais modificações ao nível da aplicação da lei no tempo pois, tal como nos requisitos anteriores, podem ocorrer modificações na delimitação da continuação que podem interferir naquele que é o momento da prática do facto e a lei aplicável. Acrescendo a circunstância de, em relação aos crimes excluídos da continuação, poder ser dado o tratamento ao nível do concurso de crimes ou a nível individual conforme os casos.

Por último, será apenas de esclarecer que não obstante puderem ocorrer modificações na aplicação da lei no tempo que é realizada, em virtude da forma como se irá observar ou compor o crime continuado ou crime tributário continuado à luz deste pressuposto de aplicação, isso não é sinónimo de que, só por si, aquelas são capazes de ter particular influência na sua verificação ou não. Ou seja, a forma pela qual se observa que o requisito está preenchido será totalmente imune à sucessão de leis no tempo e regras de aplicação da lei no tempo. Tudo pelo simples facto de estarmos a falar de circunstâncias alheias ao tipo penal ou penal tributário, e até ao próprio arguido e sua personalidade. Qualquer descriminalização ou modificação à lei apenas surtirá efeito, como já havíamos dito, ao nível do primeiro requisito pelo que, mais uma vez, jamais será

²⁶⁰ Cf. Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.1029 e seguintes.

²⁶¹ Veja-se que, como indicamos, Germano Marques da Silva entendia que a realização essencialmente homogénea era indiciadora da diminuição da culpa do agente. Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.432. Por nosso turno, entendemos que o contrário também é verdade.

em sede de verificação deste pressuposto aplicativo da figurar que se irá excluir ou diminuir a continuação criminosa em decorrência daquelas situações.

6.1.5. Conexão temporal

O último requisito que compõe a figura do crime continuado e que tem de estar verificado para se poder tratar a pluralidade de crimes como se de um só se tratasse, é a existência de uma certa conexão temporal entre os crimes efetivamente cometidos. Ele não decorre diretamente da lei²⁶², mas dado que a realização homogênea ou essencialmente homogênea é indiciadora de que existe uma situação exterior que diminui a culpa do agente²⁶³, então, é de concluir que, entre os diversos crimes que compõem a figura no caso concreto, existe uma certa conexão que deriva do facto de elas terem como pressuposto a mesma circunstância. Desse modo, se entre o momento da prática do facto²⁶⁴ dos diferentes crimes decorre um grande período temporal sem que o agente faça nada, será de considerar que não existe nada que permita formular o juízo de que se está perante um crime continuado ou crime tributário continuado. Isso porque é afastada a possibilidade de se estar perante a mesma circunstância exterior nos termos indicados no ponto anterior²⁶⁵. Pelo contrário, será de concluir que se está perante diferentes circunstâncias exteriores que levam à conduta criminosa.

Não se quer de todo dizer que, entre o momento da prática do facto dos diversos crimes que compõem o crime continuado ou crime tributário continuado, não pode decorrer um certo período de tempo²⁶⁶. Pelo contrário, isso até nos parece um forte indicio de que se estará perante a realização plúrima de crimes, mas a questão é que esse tempo não pode ser de tal modo alargado, sob pena de se verificarem as consequências enunciadas anteriormente. Tem de haver alguma constância por parte do agente, de modo a que se consiga vislumbrar a existência de que se está perante a realização de vários crimes, que violam várias vezes o mesmo tipo ou tipos penais ou penais tributários diferentes, que protegem o mesmo ou fundamentalmente o mesmo bem jurídico, que foram praticados de forma essencialmente homogênea e no quadro da mesma situação exterior. Se isto não for demonstrado, ter-se-á de excluir a aplicação da figura do crime

²⁶² Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.81 e p.101.

²⁶³ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.432.

²⁶⁴ Assim é essencial, para efeitos deste requisito aplicativo, ter um adequado conhecimento das regras de determinação do momento da prática do facto, dado que o teremos de determinar em relação a todos os crimes que compõem ou podem compor a continuação. Com a agravante de sabermos que a forma pela qual aquele se determina no âmbito do Direito Penal Tributário é condicionada pelos tipos que podem estar subjacentes.

²⁶⁵ Cf. Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p.252; Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.81 e p.101; Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, op cite, p.1029.

²⁶⁶ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.101 No mesmo sentido se apresenta Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p. 85.

continuado ou crime tributário continuado ao caso concreto, por forma a evitar-se estar a beneficiar indevidamente alguém com aplicação de uma só pena a uma pluralidade de crimes.

No entanto, mais uma vez, não se poderá esquecer que é possível que o requisito não exclua a continuação criminosa na sua totalidade. Casos podem haver em que a falta de conexão temporal pode apenas ser vislumbrada em relação a alguns dos crimes que estão na base daquela e, mais uma vez, pode simplesmente ser necessário ajustar a delimitação do crime continuado ou crime tributário continuado, o momento da prática do facto e a lei aplicável. Acrescendo igualmente que os crimes excluídos da continuação terão de ser tratados a título de concurso ou individualmente, consoante os casos.

Por último, antes de se terminar a análise deste ponto, será necessário questionar e esclarecer, tal como fez Luís dos Milagres e Sousa, se no âmbito do da sua verificação no Direito Penal Tributário a conexão temporal entre os crimes deve respeitar a periodicidade do tributo. Ou se é possível que uma conduta semelhante e prolongada resulte numa multiplicidade de crimes continuados²⁶⁷. Isto porque, estando nós a aplicar o mesmo regime de Direito Penal no âmbito de um ramo de Direito especial face ao mesmo, não podemos desconsiderar a existência de eventuais particularidades que impliquem ajustes no caso concreto. Se a isso não déssemos a devida atenção, correr-se-ia o risco de alcançar resultados absurdos e em prejuízo das expectativas e posições jurídicas adquiridas.

Desse modo, e respondendo à primeira das questões levantadas, consideramos que não é necessário que se esteja perante tributos que tenham a mesma periodicidade para que esteja preenchida a conexão temporal. Como refere o autor, as inspeções tributárias, não raras vezes, têm como objeto um determinado exercício fiscal, o que origina a unificação de todos os crimes cometidos durante esse período²⁶⁸. Concludentemente, haverá sempre conexão temporal entre esses crimes e, eventualmente, crime tributário continuado no caso dos restantes requisitos estarem verificados, tornando a verificação de tal circunstância acessória. Ou seja, nada impede que por hipótese exista unificação de um crime fraude em sede de IRC, com um crime de fraude em sede de IVA e um crime de fraude em sede de IRS, ainda que todos estes tributos possuam diferentes periodicidades. No entanto, mesmo que assim não ocorresse, julgamos que continuaria a não interferir neste requisito a periodicidade dos diferentes tributos pois, tal como vislumbramos, apenas é necessário que exista uma certa constância no que toca à prática dos crimes tributários

²⁶⁷ Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p. 82.

²⁶⁸ Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.102.

para que não seja afastada a existência de que é uma situação exterior que determina a conduta do agente e que a sua culpa é diminuída em função disso.

Relativamente à possibilidade de existir um concurso de crimes continuados devido ao facto de as inspeções tributárias decorrem por exercícios fiscais, concluímos como Luís dos Milagres e Sousa que a situação foi resolvida pela introdução do artigo 79.º n.º 2 do CP, aplicável ao RGIT nos termos do artigo 3.º al.a²⁶⁹. Isto porque, decorre do mencionado artigo que se depois de uma condenação transitada em julgado for conhecida uma conduta mais grave que integrava a continuação, a pena aplicável a esta substitui a anterior²⁷⁰. Em virtude disso, mesmo que tenha havido inspeção tributária por exercício fiscal que levou à exclusão de algumas condutas que devessem integrar a continuação, nada impede que elas venham posteriormente a vir ser consideradas no âmbito da continuação criminosa. Situação que, no nosso ponto de vista, reforça o facto de ser de desconsiderar a hipótese de que a periodicidade do tributo pode interferir na verificação deste requisito.

6.2. A punição

Uma vez verificados os requisitos de que depende a aplicação da figura do crime continuado e crime tributário continuado, percebendo-se que condutas devem integrar a continuação e que condutas estão daquela excluídas à luz dos diferentes requisitos que a compõem, deverá proceder-se à punição. Esta, como sabemos, terá de atender à lei vigente no momento da prática do facto que, para efeitos de crime continuado ou crime tributário continuado, é a que está em vigor aquando da prática da última ação ou omissão que integra a continuação criminosa. Não há porque averiguar para este efeito quaisquer regimes mais favoráveis que existiram durante o tempo em que perdurou a continuação pois, como já vimos, o que se pretende é tratar aquela como se de um só crime se tratasse. Em sequência disso, tem o aplicador de Direito de atuar em relação a ela como atuaria no caso de efetivamente o arguido ter cometido um só crime, que era aplicar a lei que vigorava no momento em que ele atuou ou aplicar retroativamente quaisquer regimes jurídicos mais favoráveis que em virtude da sucessão de leis penais surgissem após aquele, nunca antes dele. Isto significa que também aqui só tem relevância para a punição todos os regimes posteriores mais favoráveis ao agente que surgirem após a prática

²⁶⁹ Cf. Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, op cite, p.102 e seguintes.

Maia Gonçalves diz mesmo que é dispositivo equiparado ao n.º 1 do artigo anterior, ou seja, ao n.º 1 do artigo 78.º do CP. Cf. Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p.314.

²⁷⁰ Esta questão foi analisada com mais pormenor no ponto 6.2. do III Capítulo desta dissertação pelo que para lá remetemos maiores desenvolvimentos.

da última conduta que integrou a continuação²⁷¹.

Relativamente à forma pela qual se concretiza a punição do crime continuado ou crime tributário continuado, veja-se que ela se encontra prevista no artigo 79.º do CP, aplicável ao Direito Penal Tributário nos termos do artigo 3.º al.a do RGIT. Do mencionado artigo 79.º do CP decorre que a pena aplicar à pluralidade de crimes unificados é constituída pela pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação, sendo esta, como havíamos notado no âmbito desta dissertação, a que culmina a aplicação da pena com os limites mínimos e máximos mais elevados²⁷². Claro que, uma tal operação não levanta quaisquer dificuldades nas hipóteses em que o crime continuado, ou crime tributário continuado, é constituído por um só tipo de crime. Ligeiramente mais complicado será quando a continuação é formada por diferentes tipos penais porque implicará que o aplicador de Direito tenha de indagar, através de cada um dos crimes, para saber qual é o mais grave e, em sequência disso, possa determinar a pena aplicável ao caso concreto. Contudo, é de notar que Germano Marques da Silva parece não entender o artigo 79.º n.º 1 do CP desta maneira, vislumbrado que refere que o Tribunal tem de demarcar qual a pena aplicável a cada uma das condutas unificadas na continuação e, só depois disso, é que deve determinar a pena concreta dentro dos limites da pena aplicável²⁷³.

Obviamente que, face do que já oportunamente expusemos, não somos de concordar com o último quanto ao sentido que atribui à norma constante do artigo 79.º n.º 1 do CP²⁷⁴. Desde logo, porque nem expressamente, nem por via de interpretação conseguimos almejar esse sentido ao artigo, depois porque se o mesmo efetivamente impusesse ao aplicador de Direito a determinação da pena concretamente aplicada a cada um dos crimes que compõem a continuação, para determinar qual o mais grave e, em virtude disso, aplicar a sua moldura penal ao crime continuado ou crime tributário continuado, não haveriam fundamentais diferenças entre a aplicação de uma pena única a título de concurso efetivo de crimes e uma pena única a título de crime continuado. Nos dois casos estaríamos sempre perante a mesma operação, com a única diferença de que para efeitos de concurso a determinação da pena em relação a cada um dos crimes tem como

²⁷¹ Cf. Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71; Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Vol. II, op cite, p.208; Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, op cite, p.1025; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.424.

Para mais pormenor sobre esta questão vejam-se o ponto 3 do I Capítulo e o ponto 5 do II Capítulo.

²⁷² Desta mesma maneira entende Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, op cite, p. 289, na nota de rodapé n.º 1. De igual modo: Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 314.

²⁷³ Cf. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do crime*, op cite, p.435; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, op cite, p.355.

²⁷⁴ E do mesmo modo nos parece que entendem os nossos tribunais. Por exemplo, tenha-se em consideração *Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra*. Processo n.º 90/14.9TAMGL.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 03 de fevereiro de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

pressuposto delimitar qual o limite máximo da pena e, no outro caso, o que se pretende é saber qual o crime cuja pena é a mais elevada para se aplicar a moldura penal abstrata ao caso concreto.

Tudo aquilo com a agravante de se poderem obter resultados absurdos como por exemplo, termos um determinado arguido acusado da prática de 2 crimes de fraude qualificada previstos nos termos do artigo 104.º do RGIT e 1 de fraude contra a Segurança Social previsto no artigo 106.º do RGIT, em relação aos quais seriam aplicadas, respetivamente, as penas individuais de 1 ano de prisão, 1 ano de prisão e 2 anos de prisão. Ou seja, à luz do regime enunciado por Germano Marques da Silva, neste caso concreto a moldura penal abstrata dentro da qual se iria determinar a pena aplicável à continuação seria a de pena de prisão até 3 anos ou de multa até 360 dias. É essa a que se prevê para efeitos de crime de fraude contra a Segurança Social de acordo com o artigo 106.º n.º 2 e 105.º n.º 1 do RGIT, e foi esta a conduta que preencheu este tipo de crime a mais grave que integrou a continuação. Isto, independentemente da circunstância de o crime de fraude qualificada possuir uma moldura penal abstrata de prisão até cinco anos para pessoas singulares, multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas, e do facto de que se considerássemos unicamente as molduras penais abstratas, chegaríamos a outra conclusão. Consequentemente, seríamos forçados a admitir que nos parece quase impossível que não houvesse uma tendência para atribuir uma pena mais severa em relação aos crimes que possuíam uma moldura penal abstrata mais elevada, para ser essa a subsumida ao caso concreto.

Em todo o caso, o que nos importará agora dizer a respeito do regime punitivo da figura jurídica é que, uma vez determinada aquela que é a conduta mais grave que integra a continuação, ter-se-á de proceder à decisão concreta da pena a aplicar ao crime continuado ou crime tributário continuado. E para isso vão concorrer, desde logo, o número de crimes que compõe a continuação, pelo que é de extrema importância conhecer não só os pressupostos aplicativos da figura, mas também as regras de aplicação da lei no tempo e o modo como estas matérias se relacionam. Não será indiferente que na base da continuação estejam 5 ou 10 crimes, principalmente quando se considera que na determinação da medida concreta da pena também concorre o disposto no artigo 71.º do CP²⁷⁵, aplicável ao RGIT por via do artigo 3.º al. a, e sabemos alguns dos elementos constantes do artigos são influenciadas por aquele facto. Nomeadamente, veja-se que se o número de crimes que compõe a continuação for menor o grau da ilicitude também o será, assim como a gravidade das consequências do crime, o grau de violação dos deveres impostos ao agente, a

²⁷⁵ Será de não esquecer que, a determinação da medida da pena em Direito Penal Tributário, também tem de considerar o disposto no artigo 13.º do RGIT. Cf. Paiva, Carlos, *Das infrações fiscais à sua persecução processual*, op cite, p.263; Catarino, João Ricardo e Nuno Victorino, *O regime sancionatório das infrações às leis fiscais*, op cite, p.564.

intensidade do dolo ou negligência serão diminuídas.

Quanto à questão de uma vez transitada em julgado a sentença que determina a pena concretamente aplicável à continuação criminosa, se vier a conhecer uma conduta mais grave que devesse integrar a continuação, será de ter em atenção que a circunstância de a pena que lhe for aplicada substituir a anterior, implicará sempre que se faça um ajustamento daquela que foi a delimitação do crime continuado ou crime tributário continuado, do momento da prática do facto, da lei aplicável, dos regimes posteriores mais favoráveis aplicados retroativamente, bem como do prazo da prescrição. Não obstante, será de atentar que tem de existir algum respeito pelo caso julgado, não podendo a nova pena entrar em contradição com que foi aplicada anteriormente²⁷⁶. Ou seja, se foi aplicada uma pena de multa ao crime continuado ou crime tributário continuado, não pode depois o tribunal numa situação destas alterar a mesma por uma de prisão que seja equivalente, e vice-versa. Particularmente, não julgamos que isto seja difícil de cumprir no âmbito do Direito Penal Tributário, uma vez que a grande parte dos crimes possui penas da mesma natureza.

²⁷⁶

Cf. Gonçalves, *M. Maia, Código Penal Português*, op cite, p.316.

7. A aplicação das regras de lei no tempo nos crimes tributários continuados

Por último nesta dissertação, chega a altura de fazer uma análise daquilo que nos trouxe ao desenvolvimento das anteriores matérias que são as considerações relativamente à aplicação das regras de lei no tempo nos crimes tributários continuados. Sendo de começar por recordar que, efetivamente, não vemos qualquer problema no facto de o RGIT remeter grande parte do regime para o disposto no CP, pelo contrário. Falamos de um ramo de Direito que em tudo se identifica com este e que, inclusivamente, é em relação ao qual que o Direito Penal Tributário se apresenta como extensão. Tudo a isto acrescentando a circunstância de que de forma uma tal opção de o legislador colocar em prejuízo as expectativas e posições jurídicas penais e tributárias que, obviamente, estão aqui subjacentes, bem como a circunstância de ter havido o cuidado de se prever um regime especial, em relação às matérias em que aquelas não estivessem asseguradas. Ou seja, cuidado em prever um regime especial de determinação do momento da prática do facto.

Claro que não se pode negar que, do ponto de vista prático, é extremamente difícil e complexo proceder à aplicação das regras de lei no tempo à figura. Para além de se terem de subsumir ao caso concreto as regras resultantes do CP, temos de proceder à sua aplicação articulada com o regime especial de determinação do momento da prática do facto do artigo 5.º do RGIT, bem como coordenar tudo isto com a própria figura do crime tributário continuado, prevista no artigo 30.º n.º 2 do CP e aplicável às infrações tributárias nos termos do artigo 3.º al.a do RGIT. Isto porque, apesar das vantagens que esta apresenta para o arguido que aproveita a sua aplicação, ela implica várias considerações e adaptações no que contende com as regras de aplicação da lei no tempo.

Desde logo, veja-se que ao nível da determinação do momento da prática do facto, devido à falta de um regime expresso por parte da lei e do entendimento de que no âmbito desta figura jurídica existe uma renovação das condutas criminosas, definiu-se doutrinariamente que seria aquando da prática da última conduta que se iria verificar o momento jurídico relevante para efeitos de produção de determinação da lei aplicável, de regimes posteriores mais favoráveis que devem ser aplicados retroativamente e para efeitos de prescrição. Consequentemente, se assim é, então a determinação do momento da prática do facto no crime tributário continuado é, totalmente, condicionada pela construção que se fez da continuação criminosa. Construção esta que, como vimos, não é imune à sucessão de leis no tempo e, em virtude disso, torna passível de se observarem alterações à continuação que implicam a revisão de qual é o momento da prática do facto da continuação. Com a agravante de ser necessário voltar a indagar qual o momento da

prática do facto em relação a todos os crimes que a podem compor, para que se possa saber quando se inicia e quando foi praticado o último ato e, em sequência disso, determinar qual é a lei aplicável ao caso concreto, dos regimes posteriores mais favoráveis, do prazo de prescrição e da própria punição, nos termos por nós estudados²⁷⁷.

Acresce a tudo isto o facto de ser necessário ter em consideração que, no âmbito do Direito Penal Tributário, a determinação do *tempus delicti* tem de ser adaptada, consoante se esteja perante um crime que é cometido ou não por via das obrigações tributárias acessórias. Como vimos, isto poderia traduzir-se quer na determinação do momento jurídico relevante para produção de efeitos jurídicos do mesmo modo que em Direito Penal ao abrigo do artigo 3.º do CP, como também poderia implicar que aquele se reconduzisse ao momento em que é feita a liquidação ou é confirmada a autoliquidação, particularidade que não pode o aplicador de Direito desconsiderar no caso concreto sem colocar em crise as expectativas e posições jurídicas adquiridas.

Depois, há ainda que ter em nota que não se pode ignorar a necessidade de em relação a algumas das regras gerais de aplicação da lei no tempo, se observarem modos de aproveitamento dos seus regimes de forma diferente. Nomeadamente, como acontecia na situação de se vislumbrar que apesar de uma lei posterior ter culminado numa moldura abstrata da pena mais baixa do que a inicialmente prevista, isso levava a que o crime em questão pudesse deixar de ser o mais grave que integrava a continuação, com a consequência de se ter determinar novamente a conduta mais grave que aquela integrava e nova determinação da medida concreta da pena a aplicar.

Em sequência de tudo o que foi referido, compreendemos que a aplicação das regras da lei no tempo ao crime tributário continuado acaba por ser constante, o que demonstra a grande capacidade de abstração que tem de existir por parte de quem for aplicar estes regimes, assim como a grande dificuldade que a isso está subjacente. Veja-se que, apenas face do exposto, podemos perceber que o aplicador de Direito terá de presente as regras de aplicação da lei no tempo e todas as suas especificidades, assim como tem de ter presente quais as particularidades a observar quando aplicadas ao crime continuado e, no caso do crime tributário continuado, terá de ter em consideração as diferentes maneiras pelas quais deve determinar o momento da prática

²⁷⁷ Sobre o momento da prática do facto nos crimes continuados e sobre a importância de se saber quando foi praticado o primeiro e o último ato porque a comissão ocorre durante todo aquele espaço de tempo: Cf. Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, op cite, p. 129; Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, op cite, p. 35 e seguintes; Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, op cite, p. 71.

do facto. Assim como podemos entender, dado o estudo realizado, que a toda esta situação irá acrescer o facto de ser necessário determinar aquele momento em relação a todos os crimes que podem integrar a continuação, não só para a conseguir formar, mas também para que, efetivamente, possa saber qual a última conduta que integrou a continuação e proceder à aplicação da lei no tempo. Com a agravante de ser passível de ser observado que a sucessão de leis no tempo e as regras de aplicação têm, igualmente, influência sobre os pressupostos aplicativos da figura jurídica, nomeadamente no de realização plúrima, e de isto também se traduzir numa eventual mudança da forma pela qual podem vir as condutas a ser punidas. Há ainda a hipótese de uma vez formada a continuação, ocorrer uma sucessão de leis penais que pode implicar toda uma nova consideração da figura do crime continuado e da aplicação da lei no tempo e que aquela é também passível de fazer alterações no que toca à forma de punição das condutas.

Claro que poderemos dizer que, não obstante toda a complexidade, a aplicação das regras da lei no tempo ao crime continuado ou crime tributário continuado, têm como pressuposto a existência de um regime completo e apto a dar resposta a todas as eventualidades. Contudo, não se poderá esquecer que, grande parte de tudo quanto foi referido, em relação a isto, não tinha qualquer tipo de previsão na lei. Ou seja, não se pode esquecer que grande parte da análise que fizemos das regras de aplicação da lei no tempo ao crime tributário continuado, são fruto do que entende a doutrina e a jurisprudência, o que significa que nada obsta que nos diferentes casos reais dos Tribunais seja possível observar entendimentos totalmente diferentes do que aqui fomos expondo. Nada na lei impede isso e o único prejudicado com tal situação é o arguido, que vê as suas expectativas e posições jurídicas constantemente colocadas em causa.

Termos em que julgamos que deveria o regime de aplicação da lei no tempo ao crime continuado ou crime tributário continuado estar, expressamente, previsto na lei por forma a colocar um fim neste arbítrio aplicativo e a todas as dificuldades que o mesmo levanta. Não significa que com isso o regime deixasse de ser tão complexo a nível prático, no entanto, pelo menos não levantaria tantas dúvidas no momento da sua subsunção ao caso concreto, para além de isso garantir uma maior segurança jurídica em relação ao mesmo, o que em todo o caso não deixa de ser o pressuposto que estava na base da sua criação.

Conclusão

Após a elaboração da presente de dissertação, por via da qual nos propusemos a estudar as regras de aplicação da lei no tempo aos crimes tributários continuados, de modo a conhecer a forma pela qual se aplicam as regras gerais da lei no tempo do CP ao RGIT, o regime especial de determinação do momento da prática do facto de RGIT, a forma pela qual os últimos se articulam e sua aplicação à figura jurídica mencionada, chega altura de retirar as devidas conclusões.

Assim sendo, percebemos, com mais clareza e sem margem para dúvidas, a verdadeira importância das regras de aplicação da lei no tempo. Elas traduzem-se nas mais elementares garantias jurídicas face ao poder punitivo do Estado. Não só para efeitos de Direito Penal, ramo de Direito que lhes deu origem, mas igualmente para fins aplicativos ao Direito Penal Tributário.

São aquelas regras que permitem que, no processo penal ou processo penal tributário, estejam acautelados os direitos de todos quanto são acusados pela prática de crimes. Função esta que, contrariamente ao que não raras vezes se julga, é prosseguida em diversos âmbitos do processo e não apenas aquando da efetiva determinação da pena aplicável. Veja-se que elas podem mesmo influenciar o modo pelo qual se vai subsumir certas figuras jurídicas, como será a do crime continuado ou crime tributário continuado, ao caso concreto.

Como vimos, a aplicação daquela figura está totalmente dependente dos requisitos legais que a compõem, contudo, nem por isso a sucessão de leis no tempo e as regras de aplicação da lei no tempo deixam de aqui ter influência. Para sabermos se há ou não pluralidade de crimes, quando se iniciou e terminou a continuação criminosa, que crimes foram cometidos durante aquele período que podem integrar ou não e, conseqüentemente, conseguir determinar o momento da prática do facto, quais são as leis posteriores mais favoráveis a aplicar retroativamente e quando se inicia o prazo de prescrição, vamos estar dependentes da aplicação da lei no tempo que for realizada naquele seio. Isto, sem esquecer que, são as regras da lei no tempo que vão facultar ao conhecimento do aplicador de Direito quando, em virtude da sucessão de leis penais ou leis penais tributárias, será de excluir a aplicação realizada da figura ao caso concreto porque ocorreu descriminalização de todos os crimes que a compuseram, saber se ela ainda se subsume ao caso concreto, neste caso, tendo por base menos crimes do que aqueles que inicialmente estiveram na sua base, e, obviamente, saber como neste último caso se deverá proceder no que toca à aplicação da lei no tempo.

Assim sendo, reiteramos a conclusão de que as regras de aplicação da lei no tempo influenciam muito mais do que a punição. Elas manifestam-se de várias formas, no decorrer dos

processos penais ou penais tributários, de modo a acautelarem de modo eficaz e completo as garantias jurídicas existentes face ao poder punitivo estadual. No entanto, se em termos teóricos todas aquelas regras e o seu carácter garantístico se mostram cheias de vantagens e boas intenções no que toca à protecção das expectativas e posições jurídicas adquiridas, a verdade é que confirmamos, com o estudo elaborado, que a sua aplicação não é tão simples como se pode pensar no que toca ao Direito Penal Tributário e aos crimes tributários continuados, pelo contrário.

Aquela é bastante difícil e complexa de realizar, não só porque nos dias que correm a sucessão de leis penais ou leis penais tributárias é constante, mas também porque implica que se tenha de proceder à aplicação articulada das regras gerais de aplicação da lei no tempo do CP, com o regime de determinação do momento da prática do facto do RGIT, acautelando em todas estas dimensões as devidas exceções existentes na lei. Acrescendo a tudo isto, o facto de as próprias regras de aplicação da lei no tempo, implicarem a observância de várias particularidades. Não só em virtude de se estar a aplicar as primeiras a um ramo de Direito diferente do que aquele em que se inserem, mas também em virtude de o regime de determinação do momento da prática do facto implicar a observância de especiais considerações, nomeadamente, quando em causa está um crime cometido por via de obrigações tributárias acessórias. Temos ainda a circunstância de, como dissemos, esta situação poder influenciar a figura do crime tributário continuado.

Se é verdade que se pode dizer que a complexidade, que está inerente ao regime de aplicação da lei no tempo e de aplicação da lei no tempo aos crimes tributários continuados, é uma tentativa de dar resposta a todas situações que podem surgir, não deixamos de notar que grande parte das dificuldades que vislumbramos existir nas regras de aplicação da lei no tempo e respetiva subsunção aos crimes continuados e, em particular, aos crimes tributários continuados, se deve ao facto de o legislador nada ter dito quanto às particularidades a observar. Elas advêm e são consideradas devido ao facto de a doutrina as ter desenvolvido, o que sempre implica opiniões díspares e discordantes, no seio da mesma, mas também no âmbito da jurisprudência que não raras vezes faz uma aplicação cega da lei ao caso concreto.

Não se compreende como aquela situação perdura desde o surgimento do RGIT, assim como não se compreende a passividade existente em relação a esta questão. Como é que se pode admitir que o conjunto de regras criado para salvaguardar a segurança e a confiança jurídicas no ordenamento, criado para acautelar o caos que sucessão de leis no tempo pode acarretar, salvaguardar e harmonizar as garantias jurídicas adquiridas com as novas, possa levantar tantas

dúvidas quando aplicado ao caso concreto. Dúvidas essas que não estão expressamente esclarecidas no seu respectivo regime jurídico e que ressaltam, particularmente, porque são logo vislumbradas na determinação do momento da prática do facto no crime continuado ou crime tributário continuado, e na determinação do momento da prática do facto no RGIT e que, depois, se repercutem e observam nas restantes regras de aplicação da lei no tempo.

Termos em que, concluímos que é necessário solucionar toda esta questão através da lei, mas também é essencial continuar a estudar as regras de aplicação da lei no tempo no Direito Penal Tributário, e as regras de aplicação da lei no tempo nos crimes tributários continuados, dada a importância que as mesmas têm para as garantias jurídicas no caso concreto, bem como as dificuldades que lhe estão subjacentes. Isto porque, até que aquela solução legal ocorra, pensamos ser importante denunciar as dificuldades sentidas por forma a que um eventual regime que venha a surgir seja o mais completo possível ou então, caso isto não aconteça, se possa, de um modo aprofundado, conhecer todas as particularidades que as regras de aplicação da lei no tempo ao crime tributário continuado implicam. Só assim, se poderá dizer que todas aquelas regras cumprem a função para a qual foram criadas: proibir os arbítrios punitivos.

Referências bibliográficas citadas

- Alexandrino, José Melo, *Direitos Fundamentais: Introdução Geral*, Cascais: Príncipeia, 2007.
- Amatucci, Fabrizio, *Principi e nozioni di Diritto Tributario*, 3.^a edição, Milano: G. Giappichelli Editore, 2016.
- Andrade, José da Costa, *Da unidade e pluralidade de crimes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- Campos, Diogo Leite de, *As garantias constitucionais dos contribuintes*, Vol. I, em *Lições de Fiscalidade*, de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Coimbra: Almedina, 2015.
- Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*, 6.^a edição, Coimbra: Livraria Almedina, 1993.
- Carlos, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, Lisboa: Almedina, 2006.
- Carvalho, Américo A. Taipa de, *Sucessão de leis penais*, 3.^a edição, revista e atualizada, Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- Carvalho, Américo Taipa de, *Direito Penal: Parte Geral: Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2.^a edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2008.
- , *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- Catarino, João Ricardo e Nuno Victorino, *O regime sancionatório das infrações às leis fiscais*, Vol. I, em *Lições de Fiscalidade*, de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Coimbra: Almedina, 2015.
- Cerezo, A. Calderón e J. A. Choclán Montalvo, *Derecho Penal*, 2.^a edição, Tomo I, Barcelona: Bosh, 2001.
- Correia, Eduardo, *Direito Criminal*, Reimpressão, Vol. I, Coimbra: Almedina, 2008.
- , *Direito Criminal*, Reimpressão, Vol II, Coimbra: Almedina, 2008.
- Correia, Eduardo Henriques da Silva, *A teoria do concurso em Direito Criminal*, Coimbra: Livraria Almedina, 1983.
- Costa, José de Faria, *Noções fundamentais de Direito Penal*, 4.^a edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2015.
- Dias, Augusto Silva, *Crimes e contraordenações fiscais*, Vol. II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- Dias, Augusto Silva, *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- Dias, Jorge Figueiredo, *Direito Penal: Parte Geral*, 2.^a edição, Tomo I, Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2015.
- Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal Português: Parte Geral*, Coimbra: Almedina, 2010.
- Filippo, Luciano Gomes, *Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais*, Vol. I, em *Lições de Fiscalidade*, de João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.), Coimbra: Almedina, 2015.
- Gaffuri, Gianfranco, *Diritto Tributario: Parte Generale e Parte Speciale*, 6.^a edição, Padova: CEDAM, 2009.
- Gomes, Nuno de Sá, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, 2.^a edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2000.
- , *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1996.
- , *Manual de Direito Fiscal*, 11.^a edição, Vol. I, Lisboa: Rei dos Livros, 2000.
- Gonçalves, M. Maia, *Código Penal Português*, 18.^a edição, Coimbra: Almedina, 2007.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Traduzido por Andrés Báez Moreno e María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle, Madrid: Marcial Pons, 2005.

- Jakobs, Gunther, *Estudios de Derecho Penal*, Traduzido por Enrique Peñaranda Ramos e Carlos J. Suárez González e Manuel Cancio Meliá, Madrid: Editorial Civitas, S. A., 1997.
- Jescheck, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal*, 4.ª edição, Traduzido por José Luis Manzanares Samaniego, Granada: Editorial Comares, 1993.
- Lago, Miguel Ángel Matínez, Leonardo García de la Mora e José Manuel Almudi Cid, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 12.ª edição, Iustel, 2016.
- Leal-Henriques, Manuel de Oliveira e Manuel José Carrilho de Simas Santos, *Código Penal Anotado*, Vol. I, Lisboa: Rei dos Livros, 2002.
- Leal-Henriques, Manuel e Manuel Simas Santos, *Noções elementares de Direito Penal*, 2.ª edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2003.
- Leite de Campos, Diogo e Mônica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1996.
- Lexit. Códigos Anotados & Comentados. Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA)*, Vol. III, O Informador Fiscal - Edições Técnicas, Lda, 2018.
- Lexit. Códigos Anotados & Comentados: LGT*, Ginocar Produções, 2015.
- Luca, Gianni de, *Diritto Tributario*, 23.ª edição, Napoli: Simone, 2009.
- Machado, J. Batista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 13.ª reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- Machado, Jónatas E.M. e Paulo Nogueira da Costa, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2016.
- Marques, Paulo, *Elogio do Imposto*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- , *Infracções Tributárias*, Vol. I, Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação), 2007.
- Martínez, Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2000.
- Mazzocchi, Stefano, *Lineamenti di Diritto Tributario*, Milano: Giuffrè Editore, 2015.
- Mezger, Edmund, *Tratado de Derecho Penal*, Traduzido por Jose Arturo Rodriguez Muñoz, Vol. I, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1957.
- Mita, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, 4.ª edição, Milano: Giuffrè Editore, 2007.
- Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Coimbra: Almedina, 2012.
- Paiva, Carlos, *Das infracções fiscais à sua persecução processual*, Coimbra: Almedina, 2012.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 5.ª edição, Coimbra: Almedina, 2014.
- Queralt, Juan Martin, Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco, *Derecho Tributario*, 11.ª edição, Navarra: Editorial Azanzadi, 2006.
- Ramírez, Juan Bustos, *Manual de Derecho Penal*, 4.ª edição, Barcelona: PPU, 1994.
- Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª edição, Coimbra: Almedina, 2018.
- , *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, (2010). Disponível em <http://hdl.handle.net/1822/35602> (consultado pela última vez em 07/04/2019).
- Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, Coimbra: Almedina, 2017.
- Rosa, Manuel Cortes, *Natureza jurídica das penas fiscais, Vol. II, em Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra Editora, 1999.
- Roxin, Claus, *Derecho penal: parte general*, Reimpressão, Traduzido por Diego Manuel Luzon Pena e Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Madrid: Civitas, 2008.
- , *Derecho Penal: Parte General*, Tomo II, Traduzido por Tradução de Diego-Manuel Luzón Peña e José Manuel Paredes Castañón e Miguel Díaz y Garcia Conlledo e Javier de Vicente Remesal, Madrid: Civitas, 2014.
- Royo, Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 20.ª edição, Navarra:

- Civitas, 2010.
- Russo, Pasquale, Guglielmo Fransoni e Laura Castaldi, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano: Giuffrè Editore, 2014
- Santos, André Teixeira dos, *O crime de fraude fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Parte Geral*, Vol. I, Lisboa: Verbo, 1997.
- , *Direito Penal Português*, 2.^a edição, revista e atualizada, Vol. II, Lisboa: Editorial Verbo, 2005.
- , *Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009.
- , *Direito Penal Português: Teoria do crime*. 2.^a edição, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2015.
- Silva, Isabel Marques, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 2.^a edição, Coimbra: Almedina, 2007.
- Sousa, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado*, 4.^a edição, Lisboa: Áreas Editora, 2010.
- Sousa, José Alfredo de, *Direito Penal Fiscal - uma prospectiva*, Vol. II, em *Direito penal económico e europeu - Textos Doutrinários*, Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- Sousa, Luís dos Milagres e, *Fraudes tributárias e o crime tributário continuado*, Coimbra: Almedina, 2010.
- Sousa, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, Reimpressão, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra: Almedina, 1986.
- Tinelli, Giuseppe, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 2.^a edição, Padova: CEDAM, 2007.

Jurisprudência citada

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.* Processo n.º 0164A/04 (Supremo Tribunal Administrativo, 13 de novembro de 2007). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019).
- Processo n.º 0764/11 (Supremo Tribunal Administrativo, 28 de setembro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019).
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça.* Processo n.º 156/00.2IDBRG.S1 (Supremo Tribunal de Justiça, 06 de maio de 2005). Disponível em Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).
- Processo n.º 2538/05 (Supremo Tribunal de Justiça, 16 de novembro de 2005). Disponível em http://www.pgdlisboa.pt/jurel/stj_busca_processo.php?buscaprocesso=n.%BA%202538/0&seccao=3 (consultado pela última vez em 23/06/2019).
- Processo n.º 07A760 (Supremo Tribunal de Justiça, 27 de março de 2007). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/05/2019).
- Processo n.º 4080/07. (Supremo Tribunal de Justiça, 15 de maio de 2008). Disponível em https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/249217/details/maximized?search=Pesquisar&emissor=Supremo+Tribunal+d+e+Justi%C3%A7a&print_preview=print-preview&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA (consultado pela última vez em 26/08/2019).
- Processo n.º 8/2010 (Supremo Tribunal de Justiça, 23 de outubro de 2010). Disponível em Disponível em https://dre.pt/pesquisa-avancada/-/asearch/342118/details/maximized?search=Pesquisar&emissor=Supremo+Tribunal+d+e+Justi%C3%A7a&print_preview=print-preview&perPage=50&types=JURISPRUDENCIA (consultado pela última vez em 16/10/2019).
- Processo n.º 2910/14.9TTLSB.L2.S1 (Supremo Tribunal de Justiça, 16 de novembro de 2017). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 29/04/2019).
- Processo n.º 1668/15.9T8PVZ.P1.51 (Supremo Tribunal de Justiça, 24 de janeiro de 2019). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 29/04/2019).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 128/2009.* (Tribunal Constitucional, 24 de abril de 2009). Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/2293181/details/maximized> (consultado pela última vez em 30/04/2009).
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 413/2014.* (Tribunal Constitucional, 26 de junho de 2014). Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/25345583/details/maximized> (consultado pela última vez em 30/04/2019).
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra.* Processo n.º 370/06.7TACBR.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 26 de janeiro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 22/04/2019).
- Processo n.º 11767/04.7TDLSB.C2 (Tribunal da Relação de Coimbra, 21 de setembro de 2011). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 28/07/2019).
- Processo n.º 225/12.6TAACN.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 17 de dezembro de 2014). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).
- Processo n.º 90/14.9TAMGL.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 03 de fevereiro de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).
- Processo n.º 41/14.0TACVL.C1 (Tribunal da Relação de Coimbra, 01 de agosto de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).
- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães.* Processo n.º 1011/05-1 (Tribunal da Relação de Guimarães, 17 de agosto de 2006). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela

última vez em 16/10/2019).

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa. Processo n.º 8561/00.8TDLSB.L1-9 (Tribunal da Relação de Lisboa, 18 de fevereiro de 2010). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 27/07/2019).

—. Processo n.º 2191/08.3TDLSB-A.L1-3 (Tribunal da Relação de Lisboa, 24 de fevereiro de 2010). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 23/06/2019).

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto. Processo n.º 343/05.7TAVNF.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 27 de maio de 2009). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 27/07/2019).

—. Processo n.º 71/09.4IDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 14 de novembro de 2012). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 03/07/2019).

—. Processo n.º 127/06.5IDBRG.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 21 de março de 2013). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

—. Processo n.º 3216/12.3IDPRT.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 26 de dezembro de 2014). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 16/10/2019).

—. Processo n.º 281/16.8T9VFR.P1. (Tribunal da Relação do Porto, 11 de janeiro de 2017). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 15/08/2019).

—. Processo n.º 470/09.1TAFLG.P1 (Tribunal da Relação do Porto, 28 de setembro de 2016). Disponível em <http://www.dgsi.pt> (consultado pela última vez em 22/04/2019).