

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
FACULDADE DE DIREITO DE LISBOA

**A BURLA TRIBUTÁRIA:  
A NORMA INCRIMINADORA, AS RELAÇÕES DE CONCURSO  
COM A FRAUDE FISCAL E OUTRAS CONSIDERAÇÕES**

**JORGE MIGUEL SILVA GASALHO**

MESTRADO FORENSE

TRABALHO REALIZADO SOB A ORIENTAÇÃO DO SENHOR PROFESSOR  
DOUTOR HENRIQUE SALINAS

JANEIRO DE 2013

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha família por todo o apoio, amparo e compreensão que me foi dado durante a realização desta tese, imprescindível para eu ter chegado até aqui. Sei que poderei sempre contar com ela, e espero conseguir orgulha-la através da dissertação aqui desenvolvida.

Também gostaria de agradecer ao Professor Doutor Henrique Salinas por todo o auxílio a nível técnico e sistemático, advindo da sua experiência e conhecimentos sobre o complexo mundo que é o Direito, tendo sido a orientação fundamental para o meu sucesso.

Por fim, um agradecimento especial à minha namorada Tânia Soares, pela paciência e afeto que me prestou ao longo da elaboração do presente trabalho, tendo sido uma autêntica «companheira de todas horas», tal como Matilde foi para Gomes Freire de Andrade.

## Índice

	Pág.
<b>1. Introdução</b> .....	4
<b>2. A burla tributária</b> .....	6
2.1. O tipo objetivo .....	6
2.2. O tipo subjetivo .....	9
2.3. O bem jurídico .....	10
2.4. A tentativa .....	11
2.5. Burla tributária por omissão? .....	12
<b>3. Contextualização sistemática</b> .....	16
3.1. Antecedentes históricos .....	16
3.1.1. Preliminar .....	16
3.1.2. A relação entre a fraude fiscal e a burla .....	17
3.2. A burla comum e a burla tributária .....	26
<b>4. A relação entre a burla tributária e a fraude fiscal</b> .....	29
4.1. A diversidade de regimes .....	29
4.2. Relações concursais .....	34
4.2.1. O problema .....	34
4.2.2. A diversidade das condutas típicas .....	45
<b>5. Conclusão</b> .....	52

## 1. Introdução

O crime de burla tributária encontra-se atualmente previsto no art. 87º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). É uma forma evoluída e até sofisticada de captação do alheio, em que o agente, através de engenhos astuciosos, serve-se do erro e do engano para burlar a Administração Tributária, em seu benefício, afigurando-se como um novo tipo de fraude fiscal qualificada, dirigida a casos mais gravosos<sup>1</sup>.

O tipo legal de burla tributária é uma inovação trazida pelo RGIT, inserindo-se no âmbito da nova categoria classificatória designada de «crimes tributários comuns», portanto, só desde a entrada em vigor deste diploma é que se tornou um crime autónomo em sede de direito penal fiscal, especialmente por razões pragmáticas, como veremos mais à frente<sup>2</sup>.

O crime de burla tributária vai buscar inspiração ao crime de burla comum, previsto no art.º 217º do Código Penal (CP), reproduzindo-o no seu essencial, embora tenha particularidades importantes. Como afirmou já o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) no Acórdão de 07-05-2003, Proc. nº 99P735<sup>3</sup>, a tipicidade apresenta as características específicas do crime fiscal quanto ao meio fraudulento, mas vai beber à figura da burla comum no que toca ao enriquecimento do agente ou de terceiro.

Assim, verificamos que o legislador português, ao invés de outros ordenamentos jurídicos que preferem utilizar uma cláusula geral de fraude fiscal que abranja a generalidade dos comportamentos criminais no âmbito da delinquência fiscal (como o ordenamento jurídico espanhol)<sup>4</sup>, optou por criar um tipo legal de cariz tributário que previsse o comportamento constitutivo correspondente à burla comum, com as suas especialidades. Já têm sido tecidas diversas críticas à autonomia deste novo tipo de crime, no sentido de não se justificar num contexto técnico-legislativo e metodológico

---

<sup>1</sup> PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infrações Tributárias e regimes sancionatórios especiais*, 2002, Coimbra, Coimbra Editora, p. 41.

<sup>2</sup> *Infra*, p. 16 e seguintes.

<sup>3</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>4</sup> PEREIRA, Rui Ribeiro, *O Crime Fiscal no Contexto Ibérico*, 2008, Verbo Jurídico, p. 17.

a sua consagração<sup>5</sup>. Porém, a verdade é que a tese que acabou por vingar foi a da sua autonomização, como decorre da Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 53/VIII: «no campo fiscal introduz-se um tipo autónomo de burla fiscal, capaz de pôr termo à incerteza doutrinária que tem rodeado a repressão penal de certas práticas defraudatórias da administração tributária».

Importa também ter em conta que este delito foi considerado à luz da Lei nº 51/2007, de 31 de Agosto, e da Lei nº 38/2009, de 20 de Julho, um crime de investigação e prevenção prioritárias, conforme decorre das alíneas f) dos nºs 1 do art. 3º e art. 4 de ambas as leis.

Atualmente, a burla tributária especialmente agravada, consagrada no nº 3 do art. 87º, e a fraude fiscal qualificada, prevista no nº 3 do art. 104º (com a redação da Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro), são os crimes que preveem a pena mais grave de todos crimes tributários, podendo atingir um máximo de oito anos de prisão. Também a medida da punição de ambas tem sido criticada, com base na eventual violação dos princípios da proporcionalidade e igualdade<sup>6</sup>.

Todas estas temáticas serão desenvolvidas com a profundidade necessária ao longo de todo o trabalho. Contudo, e aqui apenas pretendendo marcar desde já uma posição, devemos lembrar que hoje em dia assistimos a um novo tipo de criminalidade, altamente complexa, especialmente de *colarinho branco*, que veio a trazer um novo paradigma no âmbito dos crimes patrimoniais. Já afirmava NELSON HUNGRIA, «o latrocínio, a *grassatio* e a rapina foram sub-rogados pelo enliço, pela artimanha, pelo estelionato. A mão armada evoluiu para o conto do vigário»<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> ANDRADE, João da Costa, *Da unidade e pluralidade de crimes: doutrina geral e crimes tributários*, 2010, Coimbra, Coimbra Editora, p. 371 e seguintes.

<sup>6</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, 2007, Coimbra, Almedina, p. 254.

<sup>7</sup> HUNGRIA, Nelson, Comentário ao Código Penal Brasileiro, *apud* SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2003, Lisboa, Áreas Editora, p. 546.

Cada vez mais estas condutas se vão tornando mais ardilosas e sofisticadas, em que muitas vezes os agentes pretendem não só não pagar o tributo como ainda ganhar à custa do erário público. Deste modo, não podemos, de forma alguma, deixar tais comportamentos ao sabor das dúvidas jurisprudenciais e doutrinárias (como já aconteceu antes da entrada em vigor do RGIT) nem perfilhar uma posição retrógrada que defende a previsão de penas injustificadamente baixas ou leves em relação aos tipos comuns, para um crime que afeta toda a sociedade<sup>8</sup>. Afirmar o contrário é entrar em contradição com o Estado Social de Direito.

## **2. A burla tributária**

### **2.1. O tipo objetivo**

A burla tributária surge como um crime de execução vinculada<sup>9</sup>, pois deve ser consumado por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes ou outros meios fraudulentos. Emerge então em oposição aos crimes de forma livre, pois a lei descreve com detalhe a forma do comportamento proibido, exige um especial modo de agir. Releva então para a sua concretização a conduta do agente, que deve preencher os elementos pormenorizados da norma, e não apenas o resultado (o enriquecimento).

De acordo com o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora (TRE) de 08-11-2005, Proc. n.º 1598/05-1 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra (TRC) de 26-01-2011, Proc. n.º 370/06.7TACBR.C1<sup>10</sup>, são elementos constitutivos do crime de burla tributária os seguintes: (1) uso de erro ou engano sobre os factos, provocado por

---

<sup>8</sup> Sem prejuízo das críticas que serão aduzidas à fraude fiscal qualificada prevista no n.º 3 do art. 104º, em que aí sim se poderão colocar, no nosso entender, questões de proporcionalidade e igualdade, bem como outros problemas que tal preceito veio a trazer. Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria, *vide infra*, p. 42 a 45.

<sup>9</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2007, Coimbra, Almedina, p. 119; PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...* p. 242; MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto», in *Revista do Ministério Público* n.º 92, 2002, p. 63.

<sup>10</sup> Ambos disponíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante, (2) que sejam idóneos a determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais, das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Os doutos Acórdãos retiram tal enumeração do nº 1 do art.º 87º do RGIT. Com efeito, o que releva é o erro ou engano sobre os factos que levaram a Administração Tributária a efetuar atribuições patrimoniais. Esta fê-lo por consequência da mentira que a induziu em erro, provocada por meios fraudulentos, quer sejam os descritos no tipo legal, quer sejam outros (atente-se à expressão da lei «ou outro meio fraudulento»). O erro deve ser aqui entendido como a falsa ou nenhuma representação da realidade concreta, que levou a vítima a agir erroneamente<sup>11</sup>. Facilmente constatamos então que a burla tributária é também um crime de relação, dependendo este da participação da administração tributária ou da segurança social<sup>12</sup>.

Pode colocar-se em questão a necessidade de averiguação da idoneidade dos meios fraudulentos, quando o engano produzido se traduz no consequente enriquecimento do agente. A lei nada dispõe expressamente a este respeito, embora a jurisprudência citada, assim como GERMANO MARQUES DA SILVA<sup>13</sup>, sublinhem que tais meios devem ser idóneos. Já têm um entendimento diverso JORGE LOPES DE SOUSA e SIMAS SANTOS, que defendem que não importa averiguar a idoneidade do meio empregue, desde que se produza o resultado. Tal esforço só teria cabimento frente a factos que poderiam constituir eventualmente tentativa de burla tributária<sup>14</sup>.

Compreendemos perfeitamente os argumentos dos Doutos Conselheiros, mas a verdade é que consideramos também necessária a averiguação da idoneidade dos meios utilizados para a consumação do crime, na esteira da jurisprudência e do defendido por GERMANO MARQUES DA SILVA. É que ao adotar uma posição

---

<sup>11</sup> SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 547.

<sup>12</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 65.

<sup>13</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2009, Lisboa, Universidade Católica Editora, p. 193.

<sup>14</sup> SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 548.

diversa, arriscamo-nos a punir de forma igual condutas que, apesar de precederem o resultado que a lei pretende evitar, à partida não seriam aptas para enriquecer o agente e causar prejuízo ao Estado. Em tais hipóteses é vislumbrável não só a culpa daquele como também, de modo flagrante, a negligência grosseira da Administração Tributária ou da Segurança Social. Devemos distinguir condutas às quais não subjaz uma especial astúcia no meio e cujo enriquecimento se deve mais ao descuido da Administração do que ao procedimento do agente, de comportamentos que constituem esquemas habilmente arditos e defraudatórios, que merecem verdadeiro alarme<sup>15</sup>.

Claro que com isto não se quer dizer que estas condutas deixem de ser censuráveis. É evidente que o continuam a ser; simplesmente, na nossa opinião, não devem ser puníveis à luz do crime em questão.

A consumação da burla tributária depende da verificação do enriquecimento do agente ou de terceiro, e não um prejuízo patrimonial do burlado. Contudo, este acaba por estar implícito<sup>16</sup>, ou pelo menos ser uma consequência do comportamento, pois ao enriquecimento do burlão corresponde logicamente o empobrecimento do Estado. Em suma, temos um primeiro momento em que existe uma conduta astuciosa que induziu a Administração em erro; e um segundo momento em que se verifica uma atribuição patrimonial de que resulta um enriquecimento ilegítimo do agente. Entre estes dois deve existir uma sucessiva relação de causa-efeito. Chegamos então à conclusão que estamos perante um crime de resultado, pois a sua concretização exige a verificação de um evento material<sup>17</sup>.

A burla tributária prevê dois graus de qualificação, previstos nos nºs 2 e 3 do art. 87º. Nestes são consagradas circunstâncias modificativas agravantes em função do valor patrimonial que resultou do comportamento. Assim, temos a burla simples prevista no nº 1, a burla agravada no nº 2 e a burla especialmente agravada no nº 3, estas últimas

---

<sup>15</sup> Bem assim, POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 248 e 249.

<sup>16</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 193.

<sup>17</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, vol. II, 2005, Editorial Verbo, p. 31 e 32; DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, tomo I, 2007, Coimbra Editora, p. 305 e 306.

quando o valor da atribuição patrimonial for elevado e consideravelmente elevado, respetivamente.

Quando o infrator é uma pessoa singular, a burla simples é punível com prisão até três anos ou multa até 360 dias; a burla agravada com prisão de um a cinco anos e a burla especialmente agravada com prisão de dois a oito anos, não se prevendo nestes dois últimos casos penalidade alternativa, que ainda era possível no caso de burla agravada antes da alteração operada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, diploma que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

Tratando-se de uma pessoa coletiva ou uma entidade fiscalmente equiparada, os limites máximos da burla simples são elevados para o dobro, por força do disposto no n° 3 do art. 12° do RGIT, regra que vigorava também para a burla agravada, antes da referida Lei entrar em vigor. Hoje em dia, estabelece-se para esta modalidade a pena de multa de 240 a 1200 dias no n° 2 do art. 87°. Para a burla especialmente agravada é prevista a pena de multa de 480 a 1940 dias, na parte final do n° 3.

Lembremos que os conceitos de valor elevado e consideravelmente elevado devem ser preenchidos mediante as regras gerais vigentes nesta matéria, previstas nas alíneas a) e b) do art. 202° do Código Penal, por força da remissão operada pela alínea d) do art. 11° do RGIT<sup>18</sup>.

## **2.2. O tipo subjetivo**

Semelhantemente com o que sucede com todos os demais crimes consagrados no RGIT, a burla tributária é um crime doloso, não sendo punível a título de negligência (art. 13° do CP). Esta é manifestamente excluída pela exigência de erro ou engano astuciosamente provocados<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 550; SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 191; ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e seu Processo*, 2004, Almedina, p. 129.

<sup>19</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 121; SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 549; PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 243.

Todavia, é discutível se o preceito exige dolo específico ou se bastará com dolo genérico. PAULO RODRIGUES ANTUNES, CARLOS PAIVA e RUI RIBEIRO PEREIRA afirmam que é elemento subjetivo do tipo o dolo específico, o que significa que é necessário que o agente queira efetivamente que a Administração Tributária ou da Segurança Social efetuem as ditas atribuições patrimoniais das quais resultará o enriquecimento ilegítimo, não se coadunando o crime com o mero dolo eventual<sup>20</sup>. Já ISABEL MARQUES DA SILVA, GERMANO MARQUES DA SILVA e PAULO DÁ MESQUITA consideram que é suficiente o dolo genérico, não existindo qualquer elemento subjetivo específico previsto na norma<sup>21</sup>.

Bem vistas as coisas, propendemos para seguir a tese dos últimos Autores, defendendo apenas a exigência de dolo genérico e rejeitando a teoria do dolo específico. É que esta última perspetiva assenta na lógica interpretativa da norma referente à burla comum, prevista no art. 217º do CP, que exige este tipo de dolo. Ora, a verdade é que não podemos sem mais transpor toda a doutrina elaborada por tal preceito para o âmbito da burla tributária. O ato do agente nesta é descrito de modo diferente do seu congénere comum, pois no tipo tributário não é exigível uma conduta astuciosa, como sucede naquele. Estamos perante um diferente grau de exigência quanto ao elemento subjetivo, desde logo salientado pela diversa caracterização típica da conduta. É certo que a principal inspiração da burla tributária é a burla comum, mas não devemos cair no erro de a interpretar exatamente da mesma forma. As diferenças entre uma e outra serão desenvolvidas no próximo capítulo.

### **2.3. O bem jurídico**

À semelhança da generalidade das normas penais, o art. 87º não descreve o seu bem jurídico protegido, mas é possível descortinar o mesmo através da descrição do facto,

---

<sup>20</sup> ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e...*, p. 127; PAIVA, Carlos, *Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual*, 2012, Almedina, p. 114; PEREIRA, Rui Ribeiro, *O crime fiscal no...*, p. 22.

<sup>21</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 121; SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 191; MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 64.

mediante uma operação hermenêutica, de modo a identificar os interesses tutelados<sup>22</sup>.

A norma está estruturada, conforme já se disse, como um crime de resultado. Isto porque é exigível a verificação de um acontecimento, que se traduz no enriquecimento do agente. Como vimos também anteriormente, este pressupõe o prejuízo patrimonial do Estado, apesar de não ser um elemento do tipo, e é então este dano que o crime visa proteger. Pois bem, daqui se retira que o bem jurídico tutelado pela norma é o erário público<sup>23</sup>, havendo um paralelismo com o seu homólogo comum previsto no CP, cujo tipo visa proteger o património globalmente considerado numa conceção jurídico-económica, e não a lealdade, transparência, boa fé ou verdade no comércio<sup>24</sup>. Deste modo, e antecipando já uma diferença entre a burla tributária e a fraude fiscal, verificamos que a primeira, perfilhando o mesmo tipo de proteção da burla comum, não visa proteger os deveres de informação e verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal, ao contrário do que sucede com a segunda, que inclui no seu bem jurídico o dever de colaboração leal dos contribuintes frente à administração tributária.

#### **2.4. A tentativa**

Outras questões sobre este crime tributário cumpre desenvolver, como é o caso da tentativa. Esta é punível com base no nº 5 do art. 87º, constando dos arts. 22º, 23º e 78º do CP o seu conceito e regime legal.

Na tentativa deve-se verificar, por um lado, a decisão de cometer o crime e, por outro, os atos de execução que são objeto da decisão voluntária, ambos referidos no nº 1 do já referido art. 22º do CP<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português...* vol. II, p. 22 e 23.

<sup>23</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190.

<sup>24</sup> COSTA, Almeida, «Comentário ao art 217º do Código Penal», in *Comentário Conimbricense do Código Penal*, Tomo II, 2001, Coimbra, Coimbra Editora, p. 275 e 276; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2010, Lisboa, Universidade Católica Editora, p. 678.

<sup>25</sup> PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 244 e 245.

Sendo o crime de burla tributária um crime material, carece para a sua consumação da efetiva atribuição patrimonial e o correspondente enriquecimento ilegítimo. Sem estes é configurável uma hipótese de tentativa de burla, desde que os meios empregues sejam idóneos a produzir o resultado típico, conforme vem a dispor a alínea b) do nº 2 do citado preceito. Caso contrário, ou seja, caso se mostre que tais meios nunca poderiam ludibriar ninguém, manifestando a inaptidão para a produção do resultado, então estaremos perante uma tentativa impossível, não punível por força do nº 3 do art. 23<sup>o26</sup>, pois falta a potencialidade causal para produzir o resultado típico.

## **2.5. Burla tributária por omissão?**

Um dos temas mais discutidos no âmbito de burla comum é o de saber se esta pode ser cometida por omissão. Cremos assim que parece ser adequada a transposição deste problema para o âmbito fiscal, no tocante à burla tributária.

Sobre esta temática, que continua a dividir a doutrina<sup>27</sup>, já correram rios de tinta e se elaboraram inúmeras teses. Quer o tipo comum quer o tipo tributário são crimes de execução vinculada, e em nenhum deles se encontra qualquer expressão relativa ao «aproveitamento» pelo agente do erro em que a vítima se encontra. Todavia, tal parece não ser suficiente para afastar liminarmente a possibilidade de comissão por omissão destes crimes<sup>28</sup>.

A possibilidade de se verificar um resultado semelhante aquele que é usual concretizar-se em sede de burla tributária foi desde já demonstrada pelo Acórdão do TRE de 08-11-2005, Proc. nº 1598/05-1<sup>29</sup>, que trata de um caso em que o agente se encontrava numa situação de desemprego, suscetível da atribuição do direito às

---

<sup>26</sup> SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 548; MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias*, vol. I, 2007, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, p. 91.

<sup>27</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código...*, p. 681; COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», p. 292.

<sup>28</sup> HENRIQUES, Manuel Leal / SANTOS, Manuel Simas, *Código Penal*, vol. I, 1997, Lisboa, Rei dos Livros, p. 837.

<sup>29</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

respetivas prestações sociais, sendo que posteriormente iniciou a sua atividade profissional, não informando os serviços de segurança social sobre este facto. Desta forma, continuou a receber o subsídio de desemprego, estando ciente que não tinha qualquer direito ao mesmo.

Trata-se então de uma hipótese de recebimento indevido de subsídio, o qual foi determinado não por um ato fraudulento do agente, mas sim devido ao seu silêncio doloso, o qual teve por efeito o seu enriquecimento.

O douto Tribunal acabou por não considerar o comportamento descrito como integrando a prática de um crime de burla tributária, não só porque, no seu entender, uma conduta omissiva do agente não é passível de preencher o tipo, como a omissão não determinou qualquer ato de atribuição patrimonial da Administração da Segurança Social, tendo-se verificado simplesmente a mera continuação do pagamento.

Também entendeu o Tribunal que a conduta do agente não poderia caber na fraude contra a segurança social, pois o valor das atribuições patrimoniais apropriado não atingiu o limite negativo previsto na parte final do n.º 1 do art. 106.º do RGIT à data do Acórdão, pelo que o arguido incorreu apenas numa contra-ordenação.

Importa então saber se esta é a única posição suscetível de ser seguida, frente à redação deste tipo tributário e perante o n.º 1 do art. 10.º do CP.

PAULO RODRIGUES ANTUNES considera que a burla tributária pode ser cometida por omissão, uma vez que há obrigação de conhecer que um determinado comportamento, comissivo ou omissivo, conduz à fraude<sup>30</sup>.

Além do mais, já tivemos a oportunidade de constatar que o bem jurídico protegido pela norma do art. 87.º do RGIT é o erário público, em sentido idêntico à tutela dada pelo art. 217.º do CP quanto ao património. Pois bem, sendo este o núcleo do ilícito, o *modus operandi* dos tipos em causa representa apenas uma das modalidades em que a ofensa ao bem jurídico se pode traduzir, pelo que nenhum obstáculo haveria em

---

<sup>30</sup> ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e...*, p. 127.

aceitar o cometimento destes delitos por omissão, desde que cumpridos os pressupostos do art. 10º do CP<sup>31</sup>.

Contudo, frente à redação do tipo objetivo do crime de burla tributária, somos forçados a negar a possibilidade do cometimento deste crime mediante um comportamento omissivo. A verdade é que este tipo de cariz tributário parece excluir de forma manifesta a sua consumação por omissão, devido à sua própria configuração, que exige um meio fraudulento ativo, uma conduta astuciosa e comissiva que induza em erro a Administração Tributária ou da Segurança Social, e as determine a efetuar atribuições patrimoniais das quais resultará o enriquecimento do agente.

Não há dúvida que os elementos integradores da burla tributária, no plano do direito constituído, são mais formais do que os da burla comum, pelo que os argumentos aduzidos nesta para a defesa da sua perpretação por omissão não podem ser utilizados para defender o preenchimento do tipo tributário através de uma conduta omissiva. Não se pode retirar da redação do nº 1 do art. 87º, nem mesmo mediante uma interpretação lata, que o silêncio doloso, determinante, na prática, do enriquecimento de quem não cumpriu determinado dever de informação, preenche o crime em análise.

Concluimos, assim, que tem de estar sempre em causa um meio fraudulento ativo. Assim o confirmam ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>32</sup>, NUNO POMBO<sup>33</sup>, LOPES DE SOUSA e SIMAS SANTOS<sup>34</sup>, CARLOS PAIVA<sup>35</sup>, o citado Acórdão do TRE de 8-11-2005 (que decidiu da melhor maneira, em conformidade com a lei constituída) e ainda o Acórdão do TRC de 26-01-2011, Proc. nº 370/06.7TACBR.C1<sup>36</sup>.

Porém, se tudo o que foi referido é o mais correto perante a redação do tipo de burla tributária, não menos verdade é o facto de ser possível defender uma posição diversa

---

<sup>31</sup> COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», 308 e 309.

<sup>32</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral...*, p. 120.

<sup>33</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 249.

<sup>34</sup> SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 547.

<sup>35</sup> PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais...*, p. 114.

<sup>36</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

em sede de *iuri constituendo*. Parece-nos que a lei, da forma como está configurada, deixa um «espaço em branco», uma lacuna de punibilidade que deveria ser preenchida. As omissões em causa, que determinam o enriquecimento do agente, têm o mesmo efeito prático do que um comportamento fraudulento ativo, e só são consideradas crime quando atingem o limite negativo de 15.000 euros, no caso de fraude fiscal (nº 2 do art. 103º) ou de 3.500 euros no caso de fraude contra a segurança social, segundo a parte *in fine* do nº 1 do art 106º, de acordo com a atual redação dada pela Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2013. Ou seja, se as atribuições patrimoniais não atingirem aqueles valores, mas constituírem um resultado típico da burla tributária, os factos omissivos não são qualificados como condutas criminosas.

Claro que isto não é suficiente para afirmar que tais comportamentos (omissivos) deveriam ser crime. Até porque pode ter sido vontade do legislador deixar de fora do seu âmbito estas situações, só considerando merecedoras de pena as condutas fraudulentas ativas.

Ainda assim, propendemos para defender que as condutas negativas que visem a manutenção da vítima num erro pré-existente, omitindo dolosamente uma informação, também deveriam estar abrangidas no crime de burla tributária. Está em causa um verdadeiro dever jurídico de informar a Administração de que um determinado subsídio ou reembolso não é devido, cumprindo os deveres próprios do contribuinte, cuja violação implica um resultado que a lei penal pretende evitar. Parece ser consentâneo admitir que na burla tributária, tal como na comum, existe uma analogia substancial entre induzir outrem em erro e o silêncio doloso sobre um erro preexistente<sup>37</sup>, se tal determinar o enriquecimento do agente. Não faz sentido que uma conduta ativa dirigida com este objetivo seja punível a título de crime, a passo que um aproveitamento, que pode ter o mesmo resultado prático, apenas caiba numa contra-ordenação (nestes casos, o agente enriquece e nem sequer tem o trabalho de defraudar por ele o Estado!).

---

<sup>37</sup> HENRIQUES, Manuel Leal / SANTOS, Manuel Simas, *Código Penal...*, p. 838.

Fundamentando a nossa posição, aclamamos também o disposto no art. 36º do Decreto-Lei nº 28/84 de 20 de Janeiro. Este preceito vem a punir a fraude na obtenção de subsídios (atribuídos como apoio a atividades produtivas), no contexto dos crimes contra a economia, prevendo expressamente a sua punição por omissão, conforme decorre da alínea b) do nº 1. Desta maneira, quem obtiver um subsídio ou subvenção mediante a omissão de informações sobre factos importantes para a sua concessão, é punido.

Esta opção legislativa poderia ser, na nossa opinião, perfeitamente transponível para o âmbito penal fiscal no que toca à burla tributária, consagrando-se um texto semelhante para este tipo de modo a que fosse possível abranger as condutas omissivas dentro do mesmo.

Tendo em conta que já se equiparou o grau de censurabilidade da burla comum à burla cometida contra o Estado sob a veste da Administração fiscal, também não nos pareceria despidendo enquadrar nesta a punição por omissão.

### **3. Contextualização sistemática**

#### **3.1. Antecedentes históricos**

##### **3.1.1. Preliminar**

Uma das razões que levou à autonomização do crime de burla tributária foi a polémica existente ao tempo do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), discutida na doutrina e na jurisprudência, em que se questionava se um comportamento que concretizava os elementos constitutivos do crime de burla comum, mas tivesse como finalidade o enriquecimento do agente à custa do património do Estado, se enquadraria no referido crime comum ou na fraude fiscal. Além disso, essa necessidade de criação de um crime autónomo impôs-se também devido ao fenómeno das *faturas falsas*, tão correntes nos anos 90, que permitiriam não só evitar o pagamento dos impostos, como também enriquecer à custa *deles*...<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 71.

Os comportamentos neste sentido foram particularmente preocupantes em sede de IVA, aproveitando-se os infratores do seu sistema de cobrança para enriquecerem à custa do património tributário. O sujeito passivo deste imposto está exonerado por lei de o suportar, devido ao mecanismo de repercussão fiscal, que permite a montante compensar o imposto suportado pelo interveniente a jusante. Desta forma, a prestação tributária devida aos cofres do Estado será determinada pelos sujeitos passivos através da diferença entre o valor de IVA cobrado aos seus clientes (consubstanciado na venda de bens ou prestação de serviços) e o valor de IVA suportado ao adquirirem bens ou serviços, conforme se retira do nº 1 do art. 22º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). Por sua vez, se este último exceder o primeiro valor, ou seja, a dedução de imposto a que haja lugar superar o montante devido pelas operações tributáveis, o sujeito passivo pode reportar o excesso do imposto ao período de tributação seguinte, conforme dispõe o nº 4 do preceito citado, ou ainda solicitar o seu reembolso, nos termos dos números 5 e 6.

Pois bem, sucede que alguns empresários, especialmente durante os anos 90, munidos com a ganância que subjaz aos crimes fiscais mais graves, utilizaram faturas falsas que consubstanciavam custos fiscalmente dedutíveis, com o astucioso objetivo de obterem reembolsos indevidos em sede de IVA. Aliás, o esforço destes empresários foi tão longe que chegaram, por vezes, a criar empresas e contabilidades fictícias para o efeito.

Estava em vigor na época o RJIFNA, que previa no seu art. 23º o crime de fraude fiscal. Porém, esta nova problemática provocou uma acesa discussão na doutrina e na jurisprudência. Isto porque nos comportamentos descritos, os agentes, mais do que evitar a amputação do seu património atingido pela tributação, procuravam um enriquecimento à custa do Estado, aproximando-se de alguma sorte dos comportamentos previstos nos crimes comuns<sup>39</sup>, designadamente com a burla, prevista no art. 217º do CP.

### **3.1.2. A relação entre a fraude fiscal e a burla**

O art. 13º do RJIFNA, epigrafado de «concurso de crimes», dispunha que «se o

---

<sup>39</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla» in *Direito e Justiça*, vol. 15, tomo I, 2001, Lisboa, Universidade Católica Editora, p. 112.

mesmo facto constituir simultaneamente crime previsto neste Regime Jurídico e crime comum, as penas previstas para ambos os crimes são cumuláveis desde que tenham sido violados interesses jurídicos distintos».

O preceito foi elaborado com um texto não muito feliz, em especial no que toca à sua parte final. Para além de ser uma expressão dubitativa, a resolução do problema de concurso entre normas não reside aí<sup>40</sup>, pelo que a temática de saber se existe um concurso efetivo ou aparente, e neste saber qual das normas prevaleceria, permanece.

Devemos ter em conta que o problema de concurso entre a fraude fiscal e a burla comum apenas se colocaria caso o comportamento do agente causasse um efetivo prejuízo patrimonial ao Estado, pois o tipo consumado de burla exige-o, é um crime de dano<sup>41</sup>. Para além disso, lembremos que estas considerações não são apenas relevantes a nível da contextualização sistemática do crime de burla tributária. São também úteis no ponto de vista prático, na medida em que ainda correm nos tribunais processos que convocarão normas hoje em dia revogadas<sup>42</sup>.

A tese que defendia a existência de concurso efetivo entre a fraude e a burla assentava os seus argumentos especialmente na diversidade dos interesses juridicamente protegidos por cada uma das normas, que aliás é o critério que a lei mandava atender no art. 13º do RJIFNA. O âmbito de intervenção das normas não é o mesmo, visto que a burla visa a proteção de interesses exclusivamente patrimoniais, o património do burlado, enquanto a fraude fiscal abrange interesses relacionados com a *verdade fiscal*, reagindo penalmente nos casos em que seja lesada a transparência que deve estar subjacente à relação tributária. Deste modo, a segunda não visaria substituir-se à primeira, mas sim constituir um mais relativamente a ela<sup>43</sup>. Apontando também para a existência de um concurso efetivo entre os dois tipos está o facto de a burla exigir

---

<sup>40</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 237.

<sup>41</sup> COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», p. 275 e 276; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código...*, p. 678.

<sup>42</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 238.

<sup>43</sup> SOUSA, Alfredo José de, *Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, 1997, Coimbra, Almedina, p. 103.

para a sua consumação uma lesão patrimonial e a fraude a dispensar, atuando ambas as normas em planos distintos<sup>44</sup>. A perfilhar esta posição, temos os Acórdãos do STJ de 04-10-95, Proc. n.º 47.891<sup>45</sup>, de 11-10-95, Proc. n.º 47.938<sup>46</sup> e de 10-11-95, Proc. n.º 047938<sup>47</sup>.

Não se pode dizer que esta perspetiva esteja mal formulada. De tal modo que até procurou salvaguardar o *ne bis in idem*, como podemos retirar do último acórdão citado, onde se encontra sumariado que o aplicador da lei deve desconsiderar, na determinação da medida concreta da pena para a fraude fiscal, a lesão patrimonial efetivamente sofrida pelo credor tributário. Tal dano, elemento constitutivo do crime de burla, seria objeto de ponderação no âmbito do mesmo, existindo então a possibilidade de concurso efetivo sem violação da proibição da dupla valoração do mesmo facto.

Contudo, estando concretizados os pressupostos do crime de fraude fiscal e de burla, e tendo sido ofendidos apenas os interesses fiscais da Fazenda Nacional (excluindo os interesses de terceiros, como sócios, credores, etc.), não podemos deixar de sustentar a tese que defende a existência de um concurso aparente. Isto porque, em última análise, e ao arrepio do que foi dito anteriormente, os interesses tutelados pelas duas normas não são diferenciados, pois reconduzem-se à proteção do património do Estado, consubstanciada nos casos em exame na obrigação da entrega pelos sujeitos passivos do IVA cobrado aos seus clientes e pela ilegitimidade de deduções e reembolsos derivados de transações inexistentes ou simuladas<sup>48</sup>. Ou seja, em abstrato, os interesses das normas em si mesmas até podem apresentar diferenças, pois não se identificam sequer os respetivos bens jurídicos, mas a compreensão dos interesses em concreto protegidos pelos tipos reconduzem-se aos mesmos. O próprio art. 13.º do RJIFNA, embora não exclusivamente, exige este tipo de interpretação concreta,

---

<sup>44</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 239 e 240.

<sup>45</sup> CTF, n.º 380, Out-Dez 1995, p. 299 e seguintes

<sup>46</sup> *Idem*, p. 312 e seguintes.

<sup>47</sup> Sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>48</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes...», p. 143 e 144.

casuística, dos interesses em jogo.

Para além do mais, o confronto entre a fraude fiscal e o crime de abuso de confiança fiscal (art. 24º no RJIFNA) outrossim parecia apontar para a recusa do concurso efetivo<sup>49</sup>. Ao contrário da fraude fiscal, o abuso de confiança fiscal inclui nos seus pressupostos a efetiva produção de um dano patrimonial. Ora, a verificar-se uma situação de preenchimento das normas de fraude fiscal e de burla, que pressuporia à partida um dano, seria absurdo sufragar a tese do concurso efetivo entre elas, pois esse dano, que determinaria este tipo concurso, redundaria em aplicar nas hipóteses em causa uma pena particularmente pesada, ao lado de uma mais benévola, atinente a um mesmo resultado danoso, para o abuso de confiança fiscal. Certamente que o legislador não pretendeu uma desigualdade tão grande entre as respetivas punições.

A tese do concurso efetivo também se afigura criticável, mesmo que se vislumbrasse alguma interpretação diversa do preceito referido, pois aceitá-la seria violar os princípios constitucionais intransponíveis da igualdade e da proporcionalidade<sup>50</sup>.

Chegando então à conclusão que estamos perante um concurso aparente e não efetivo entre o crime de fraude fiscal e burla, importa determinar qual a norma que deve prevalecer, e portanto, à luz de qual delas deve o agente ser punido.

O art. 13º do RJIFNA não fixa nenhuma regra geral para a escolha de norma aplicável num concurso aparente, pelo que se torna necessário resolver a questão de outro modo, através da análise da relação entre as duas normas, do âmbito abrangido por cada uma delas e até a própria relação fiscal entre o Estado e o contribuinte.

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS entendiam que os comportamentos em questão nunca poderiam ser subsumíveis ao crime de burla, não só por não existir o princípio da boa fé nas relações jurídicas tributárias (por não estar previsto na lei e por estar em causa um sistema em que a matéria coletável é determinada com base em critérios e avaliações administrativas) como também a tutela do património público se realiza de maneira diferente à proteção dos

---

<sup>49</sup> Como bem nos elucida o Acórdão do STJ nº 3/2003 de 7 de Maio, analisado mais à frente.

<sup>50</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes...», p. 144; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 242.

patrimónios privados<sup>51</sup>. A boa fé não nortearia as relações tributárias, pelo que seria errada uma analogia com as relações obrigacionais entre os particulares, baseadas na autonomia da vontade. Só no âmbito do Direito Penal secundário é que se poderia encontrar a vontade específica do legislador para a proteção do património público, que estabeleceria normas *especiais* que afastavam a burla. O Estado não poderia, pois, ser sujeito passivo deste tipo de crime, por não se adequar à natureza das relações estabelecidas entre o Estado-Administração e os contribuintes.

O Acórdão do STJ de 3-10-1996<sup>52</sup> parece ter aderido, tendo em conta o seu teor, à referida tese, entendendo que o Estado é insuscetível de ser burlado, pois embora seja uma entidade abstrata de direito público, não tem as características de uma pessoa coletiva tal como ela é estruturada pelos direitos civil ou comercial. O lesado por este crime apenas poderia ser uma das pessoas (singulares ou coletivas) reguladas por estes dois ramos de direito. Contudo, não foram os arguidos punidos pelo crime de fraude fiscal, pois estava em causa uma simulação absoluta, e entendia o Tribunal que este tipo só seria aplicável à simulação relativa (de acordo com a jurisprudência do STJ até 1993). Assim, considerou-se que os arguidos praticaram meras transgressões fiscais, já prescritas no caso subjúdice.

Apesar de ter marcado o ponto de viragem da jurisprudência na época (que passou a negar o concurso efetivo ao contrário do que defendera até à data) resultou daqui uma decisão deveras melindrosa. De facto, manifesta em grande medida o quão perdido se encontrava este Tribunal, deixando tais comportamentos impunes e utilizando uma argumentação, salvaguardado todo o devido respeito, pouco consistente para rejeitar a burla (chegando a citar o *Digesto* de forma a associa-la ao furto, fazendo uma análise longínqua e desnecessária da sua estrutura). Por outra banda, excluiu o cometimento do crime de fraude fiscal com base em entendimentos já antigos do STJ, e que deram mau resultado neste caso, como é bom de ver.

---

<sup>51</sup> CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Horta Neves de, «Burla e impostos», in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 55-II, 1995, Lisboa, p. 561 a 564.

<sup>52</sup> C.J., STJ, Ano IV, tomo III, 1996, p. 152 e seguintes.

A defender a prevalência da norma que prevê a burla sobre a fraude fiscal temos desde logo DÁ MESQUITA. Antes de mais, este Autor afirma que os interesses do Estado quanto à cobrança de impostos são tutelados pelo crime de fraude fiscal, sendo estes o elemento fundador do tipo, distinguindo então entre a tutela da obtenção de receitas fiscais (no sentido de importâncias que o Estado tem a receber) da proteção de importâncias que já integram o património estadual<sup>53</sup>. Deste modo, o interesse que está na base da previsão do crime de fraude fiscal é a tutela de condutas que visem determinar um pagamento de imposto inferior ao devido, e não de comportamentos suscetíveis de enriquecer à custa do Estado.

Por sua vez, defende que não existe qualquer tipo de impedimento à aplicação do crime de burla a comportamentos que afetem o património público. Em primeiro lugar, porque se é certo que o CP preveja alguns tipos específicos que protegem o património público, o preenchimento dos mesmos depende das qualidades ou relações especiais do Estado e o agente (como o peculato). Em segundo lugar, porque é pacífico que certos crimes comuns (como o furto e o abuso de confiança) são suscetíveis de protegerem os direitos de propriedade do Estado, pelo que não se veria porque é que a burla não seria adequada para proteger o erário público. O património público estaria protegido por esse tipo, e o Estado poderia ser, efetivamente, vítima do crime de burla<sup>54</sup>.

Desta forma, para DÁ MESQUITA, teríamos nada mais nada menos que uma hipótese de concurso (aparente) entre a fraude fiscal e burla, que deve ser resolvido para determinação da norma prevalecente. A relação entre estas normas seria de interferência, pois as previsões de cada uma são diversas e são vislumbráveis comportamentos que integram um dos tipos sem concretizarem o outro<sup>55</sup>. Assim, o problema de concurso resolve-se com apelo ao critério da subsidiariedade, donde resulta que a norma prevalecente será aquela que, em concreto, preveja as

---

<sup>53</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes...», p. 111 e seguintes.

<sup>54</sup> *Idem*, p. 123 e 124.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 144 e 145.

consequências jurídicas mais graves<sup>56</sup>, logo, o crime de burla na altura (a fraude fiscal punida pelo RJIFNA só previa como pena máxima cinco anos, *vide* n.º 4 do art. 23.º do mesmo diploma).

No mesmo sentido argumenta PAULO MARQUES, que também insere as condutas criminosas em análise no art. 217.º do CP<sup>57</sup>. Para além disso, este Autor faz-se valer do preâmbulo do diploma de aprovação do RJIFNA, que dispunha que «o presente diploma revoga toda a legislação em contrário, sem prejuízo da subsistência dos crimes previstos no CP e legislação complementar».

No seu entender também não haveria nenhum problema em o crime de burla comum abranger situações de prejuízo patrimonial do Estado, pois este tipo tutela o património em geral e não apenas o património das pessoas públicas que atuam no âmbito do direito privado. Desta forma se ultrapassaria a ideia errónea e anacrónica de que os crimes fiscais constituiriam um *crime de cavalheiros*, que não mereceriam o mesmo grau de censurabilidade social que os crimes comuns<sup>58</sup>.

Em defesa desta perspetiva, a nível jurisprudencial, encontramos o acórdão do STJ de 15-12-93<sup>59</sup>, tendo decidido que comete o crime de burla e não a infração fiscal prevista no art. 23.º do RJIFNA o agente que arranja faturas fictícias e as usa para enganar o Fisco, fazendo-o crer na veracidade das transações comerciais aí previstas, com o objetivo de obter reembolsos em sede de IVA.

Importa então, face ao exposto, tomar posição quanto a esta temática, sem prejuízo de haver já hoje em dia, como veremos, jurisprudência uniformizada neste sentido.

Parece-nos que antes do crime de burla tributária ter sido inserido no RGIT, não era possível subsumir as condutas que se traduziam no enriquecimento do agente, mesmo no caso de reembolsos indevidos em sede de IVA, no crime de burla comum.

---

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 148 e seguintes.

<sup>57</sup> MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias...*, p. 85.

<sup>58</sup> *Idem*, p. 86.

<sup>59</sup> Sumário disponível em SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 556.

À cabeça, temos logo o argumento da *lex specialis derogat legi generali*, que parece enquadrar-se aqui sem problemas. De facto, estando perante um ramo especial de direito como é o Direito Penal Fiscal, parte-se do pressuposto que o legislador pretendeu, com carácter de exclusividade, punir os comportamentos que ofendem unicamente os interesses tributários. Claro que é concebível que um agente punido por fraude fiscal também o possa ser por burla comum. Contudo, se estivermos a falar da mesma conduta, onde o mesmo comportamento violou diversas normas jurídicas, devemos não confundir as coisas: a punição pelo crime de fraude fiscal adviria pela violação dos interesses, em sentido amplo, do erário público, e a punição pelo crime de burla sobreviria pela violação de interesses de terceiros, não atinentes aos do património tributário. Parece ser evidente que não haveria razões para defender a *absorção* pela fraude fiscal quando com a infração fossem violados outros interesses que não apenas os do Estado. Aliás, parece ser esta a interpretação mais conforme à razão de ser do art. 13º do RJIFNA<sup>60</sup>, confirmando-a os Acórdãos do STJ de 01-10-97<sup>61</sup> e de 15-11-98, Proc. nº 972/98<sup>62</sup>.

Para além disso, dispomos também de um argumento de cariz histórico. Com efeito, verificamos que desde cedo tivemos um Direito fiscal punitivo autónomo, completo, a começar pelo Contencioso Aduaneiro aprovado pelo Decreto-Lei nº 31/664 de 22 de Novembro de 1941 e a acabar no Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras (RJIFA) e RJIFNA (ambos revogados pelo RGIT). O legislador sempre reconheceu a especialidade desta matéria, devido aos interesses específicos do Estado enquanto credor tributário<sup>63</sup>, derogando a aplicação do regime geral do CP. Operaria, então, o princípio da especialidade quando estivessem em causa apenas interesses fiscais do

---

<sup>60</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 240 e 241.

<sup>61</sup> Sumário disponível em SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 558.

<sup>62</sup> *Idem*, p. 560.

<sup>63</sup> SILVA, Germano Marques da / SILVA, Isabel Marques da, «Fraude aduaneira cometida antes da entrada em vigor do regime geral das infracções tributárias: burla ou descaminho?», in *Direito e Justiça*, vol. XVIII, tomo I, 2004, p. 67 a 71.

Estado, esgotando as condutas típicas a sua danosidade social no âmbito da fraude fiscal<sup>64</sup>.

Foi esta a tese que vingou e que acabou por ser defendida no Acórdão do STJ de fixação de jurisprudência de 7-5-2003, Proc. n.º 99P735. Conforme veio a ser explicitado na parte decisória, «na vigência do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, com a redacção original e a que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, não se verifica concurso real entre o crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 23.º daquele RJFNA e os crimes de falsificação e de burla, previstos no Código Penal, sempre que estejam em causa apenas interesses fiscais do Estado, mas somente concurso aparente de normas, com prevalência das que prevêem o crime de natureza fiscal». Assim, a incriminação pela fraude fiscal afastaria os outros delitos, pois insere-se num ramo especial de direito que ambiciona, com exclusividade, a punição dos comportamentos por si abrangidos.

Foi inequívoco o propósito do legislador português em criar um sistema fechado de normas penais fiscais que exclui a aplicação das normas previstas no CP. Esta posição é a que mais acentua o teor do atual art. 10º do RGIT: a especialidade das normas penais fiscais. Foi então o golpe final e que pretendeu resolver, de uma vez por todas, «a polémica pouco dignificante para a Justiça acerca do concurso da fraude fiscal e da burla, a propósito das facturas falsas»<sup>65</sup>.

Contudo, não queríamos abandonar este tema deixando a entender que não mostramos sensibilidade pelos argumentos de quem defendia a burla. De facto, compreendemos a opção dos ilustres Autores, mas a especialidade do regime penal fiscal obrigava a que os comportamentos fossem inseridos no tipo de fraude fiscal.

---

<sup>64</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 241; ANDRADE, João da Costa, *Da unidade e pluralidade...*, p. 342.

<sup>65</sup> SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias», in *Direito e Justiça*, vol. XV, tomo II, 2001, Lisboa, Universidade Católica Editora, p. 61.

No entanto, tendo em conta estes fenómenos de enriquecimento à custa do Estado, que tantos dissabores causaram à jurisprudência e doutrina, concluímos que tais comportamentos reclamavam já um regime jurídico próprio e dotado de uma penalidade mais elevada. Assim, apesar de não poderem ser punidos pela burla comum, e terem que o ser, como já vimos, pela fraude, necessitavam de um regime menos benévolo. Desta forma, seria possível ultrapassar de pleno a ideia anacrónica de que enganar o Estado com o objetivo de enriquecer, na qualidade de um crime fiscal, constituía um *kavaliersdelikt*.

Não é nosso objetivo aqui salientar um discurso demasiadamente punitivo, mas as condutas em causa merecem bastante alarme social, não podendo ser deixadas ao sabor das dúvidas da jurisprudência e da doutrina. É uma maneira de subestimar este tipo de criminalidade. Daí que a criação de um regime autónomo e menos benigno, como é a burla tributária, era uma necessidade no nosso quadro legal, como hoje se encontra configurado, previsto especialmente para estes casos.

### **3.2. A burla comum e a burla tributária**

A inserção de um título que contrapõe a burla comum com a burla tributária é essencial, na medida que nos permite analisar de pleno o tipo tributário em causa, bem como discernir quando o interpretar da mesma maneira e conforme as ponderações formuladas para o tipo comum.

Já atrás foi referido que a burla tributária reproduz o essencial da burla comum, o que legitima afirmar que uma boa parte das considerações e reflexões sobre esta pode ser utilizada para compreender o tipo tributário.

Desde logo, os dois são crimes de execução vinculada<sup>66</sup> e pressupõem ambos a «colaboração» da vítima, pois nos dois casos é o sujeito burlado quem procede à prática de atos que irão acarretar o seu prejuízo (no caso da burla comum) ou o enriquecimento do agente (na hipótese da burla tributária). Daqui decorre outra semelhança entre eles, pois tanto um como o outro são crimes de dano, visto que é exigida a verificação de um evento material: o prejuízo do burlado na incriminação comum ou o enriquecimento do agente, na incriminação tributária.

---

<sup>66</sup> SILVA, Isabel Marques, *Regime Geral das...*, pág. 119; COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», p. 293; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código...*, p. 678.

A tentativa é punível em ambos os crimes, estabelecendo tal o nº 5 do art. 87º do RGIT e o nº 2 do art. 217º do CP. São outrossim crimes comuns quanto ao agente, no sentido de que qualquer pessoa é suscetível de os perpetrar<sup>67</sup>.

Todavia, não deve ser transposta sem mais a doutrina elaborada pelo art. 217º do CP para a burla tributária. Apesar de, como se referiu, esta comungar de algumas características do tipo comum, muitas diferenças autonomizam o crime tributário.

A primeira diferença, que nos apraz referir, relativa à formulação do resultado do crime, já foi afluada atrás. Na burla comum, é elemento do crime a verificação de um prejuízo do burlado<sup>68</sup>, na burla tributária não se exige um prejuízo patrimonial do Estado, mas sim, no texto da lei, de um enriquecimento ilegítimo do agente (ou terceiro)<sup>69</sup>.

No tipo comum, é elemento do tipo subjetivo o dolo específico, devido à “astúcia” que é exigida ao agente e à intenção de obter para si ou para terceiro um enriquecimento ilícito, um requisito subjetivo adicional, visto que é um delito de intenção<sup>70</sup>. Já no tipo tributário exige-se apenas dolo genérico<sup>71</sup>, ou seja, a consciência e vontade de concretizar os requisitos objetivos do tipo.

Por sua vez, a burla simples, prevista no CP, é um crime de natureza semipúblico, ou seja, o respetivo procedimento criminal depende de queixa, conforme se depreende do nº 3 do art. 217º. Aliás, pode mesmo figurar-se como um crime particular se o agente

---

<sup>67</sup> *Idem*, p. 682. A burla tributária é também um crime comum por não ser exigível uma efetiva relação tributária entre o agente e a administração, aquela pode ter sido astuciosamente criada pelo infrator; neste sentido, SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190.

<sup>68</sup> COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», p. 276; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código...*, p. 678.

<sup>69</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, p. 190; SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das...*, p. 547 e 548.

<sup>70</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código...*, p. 681; COSTA, Almeida, «Comentário ao artigo...», p. 309.

<sup>71</sup> *Supra*, p. 10.

for familiar do burlado (*vide* n° 4 do citado preceito, que remete para o disposto no art. 207°, no que nos interessa para a sua alínea a)). A burla prevista no art. 87° do RGIT é, à semelhança de todos os crimes consagrados neste diploma, um crime público, não necessitando de queixa ou acusação particular para a instauração do competente procedimento criminal.

Outra diferença a referir é que na burla comum a restituição ou reparação integral do prejuízo até à audiência de julgamento em primeira instância determina a atenuação especial da pena e pode mesmo excluir a responsabilidade criminal, segundo dispõem os n°s 2 e 1, respetivamente, do art. 206° do CP, que são aplicáveis no crime em análise, por força do n° 4 do art. 217°. Já na burla tributária não existe preceito análogo, sem prejuízo, contudo, do art. 22 n° 2 do RGIT, que prevê a hipótese de a pena ser especialmente atenuada caso o agente reponha a verdade fiscal e pague a prestação tributária e demais acréscimos legais até à dedução da acusação<sup>72</sup>.

No que toca às penalidades, hoje em dia também já encontramos diferenças. Antes da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2012, estava consagrada a correspondência de penas entre a burla comum e a burla tributária, o que era já de si uma inovação, pois neste âmbito, o grau de proteção do bem jurídico no crime tributário tinha sido equiparado ao do crime comum. Porém, com a entrada em vigor daquele diploma, a burla tributária agravada passou a prever uma pena de prisão de um a cinco anos, nos termos do n° 2 do art. 87°, a passo que a burla comum, qualificada pelo n° 1 do art. 218°, mantém-se com a pena prisão até cinco anos ou pena de multa até 600 dias. Como vemos, este último preceito ainda admite a possibilidade de multa, o que já não sucede com a burla tributária agravada, que exige sempre pena de prisão. Pasmese, pois, com esta novidade: o crime tributário, neste caso, já prevê uma pena mais grave que o crime comum.

Por fim, a última diferença a considerar depende da perspetiva que adotemos frente à comissão do crime de burla comum por omissão. De facto, como já tivemos a oportunidade de referir, uma das problemáticas mais debatidas neste tipo de crime é a de saber se é possível cometer uma burla mediante um comportamento omissivo. Ora,

---

<sup>72</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 124.

aceitando a possibilidade do cometimento deste crime por omissão, ou seja, a inserção do “aproveitamento” do agente do estado de erro em que já se encontra o sujeito passivo dentro do tipo legal, denotamos aqui uma importante diferença relativamente à burla tributária, pois esta exclui manifestamente a comissão por omissão na sua redação vigente, como também vimos anteriormente<sup>73</sup>.

Tecidas as considerações anteriores, verificamos que a burla tributária surge como um crime mais amplo que o tipo de burla comum, excetuando na parte em que esta pode ser cometida por omissão. Apesar de o seu *modus operandi* estar mais especificado na configuração do tipo, à burla tributária subjazem as preocupações inerentes ao Direito Penal Tributário onde se insere e partilha com os demais crimes de natureza fiscal em geral.

#### **4. A relação entre a burla tributária e a fraude fiscal**

##### **4.1. A diversidade de regimes**

Como se sabe, a burla tributária só recentemente foi autonomizada no Direito Penal Tributário. Até à data em vigor do RGIT, os comportamentos que hoje são seus elementos constitutivos cabiam, em nossa opinião, dentro do crime de fraude fiscal previsto e punido pelo art. 23º do RJIFNA, apesar da polémica existente estudada no capítulo anterior.

A fraude fiscal hoje estabelecida no art. 103º e a sua forma qualificada no art. 104º do RGIT tem como inspiração o citado preceito do RJIFNA, com algumas alterações, como por exemplo, a estipulação do valor legal mínimo a partir do qual os comportamentos tipificados passam a ser considerados crime e não contra-ordenação, e a recente modificação levada a cabo pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 no tipo qualificado. É um crime nuclear no Direito Penal secundário, que se insere no movimento de eticização do Direito Tributário, especialmente no âmbito da relação jurídico-tributária entre os cidadãos e o Estado<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> *Supra*, p. 12 e seguintes.

<sup>74</sup> PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 310.

A fraude fiscal e a burla tributária, como os crimes de Direito Penal Fiscal que são, apresentam algumas semelhanças entre si. Verificamos que ambos os tipos são de execução vinculada<sup>75</sup>, ambos são suscetíveis de serem cometidos através de manipulação e simulação de documentos e são os dois crimes públicos.

Contudo, apesar das suas semelhanças, já se vê que estes crimes abarcam comportamentos diversos e apresentam um número elevado de diferenças.

Antes de mais nada, ressalta desde logo que a fraude fiscal tem um preceito próprio que prevê a sua forma qualificada no art. 104º do RGIT (ao contrário do que sucedia no RJIFNA, que apenas agravava a pena na parte final do nº 4 do art. 23º); já a burla tributária não tem um preceito autónomo que se dedique à qualificação do tipo, apenas prevê as agravações da pena nos nºs 2 e 3 do art. 87º.

Por sua vez, constatamos que qualificação referida da fraude fiscal, antes de 2012, dependia da verificação de, pelo menos, duas das circunstâncias previstas nas alíneas do nº 1 do citado art. 104º, ou então de uma das situações previstas no nº 2, enquanto que a agravação da pena na burla tributária depende de um valor patrimonial mais elevado da vantagem ilegítima.

Após a modificação operada pela já citada Lei do Orçamento para 2012, verificamos que a qualificação da fraude fiscal pode operar de mais duas maneiras, para além das referidas acima. O nº 2 do art. 104º desdobrou-se em duas alíneas, mantendo a alínea a) o texto subjacente à anterior redação do nº em causa, e estipulando a alínea b) uma nova modalidade de qualificação, assente no valor da vantagem patrimonial: se este for superior a 50.000 euros, a fraude é qualificada.

Em sentido idêntico, dispõe o atual nº 3 do preceito, que prevê uma pena de dois a oito anos ou uma multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas, se a atribuição patrimonial for superior a 200.000 euros. De certa forma, a nova redação vem trazer novos pontos em comum entre a burla tributária e a fraude fiscal, no que toca às penas e à agravação dos tipos, pois esta última já pode ser qualificada com base no valor da vantagem patrimonial.

---

<sup>75</sup> Quanto à fraude fiscal, deve ser cometida numa das formas descritas nas alíneas do nº 1; vide SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 158.

Uma das mais relevantes diferenças entre os dois crimes em causa diz respeito ao tipo objetivo de cada um. No caso da burla tributária, exige-se que das condutas do agente resulte o seu enriquecimento, existe o interesse em aumentar o património ilicitamente à custa do Estado; já na fraude fiscal é preciso que os comportamentos descritos nas alíneas do nº 1 do art. 103º sejam suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias, pelo que está em causa evitar a amputação do património atingido pela tributação. Portanto, na primeira o agente visa o enriquecimento (seu ou de terceiro), na segunda o agente visa o não empobrecimento<sup>76</sup>, evitando o pagamento, total ou parcial, do imposto devido. No título referente às relações concursais, ao falarmos das condutas típicas, veremos com maior desenvolvimento como se concretiza a diferença entre o enriquecimento e o não empobrecimento na prática, pois nem sempre é fácil discernir cada um deles no comportamento concreto do agente.

Outra diferença particularmente importante reporta-se à classificação atribuída a cada crime. A fraude fiscal é um crime de perigo, a efetiva diminuição das receitas tributárias não constitui elemento do tipo criminal, é suficiente que as condutas sejam suscetíveis de causarem a diminuição patrimonial do Estado. Daqui resulta também a qualificação da fraude fiscal como um crime de resultado cortado, visto que apesar de o agente almejar um resultado, que se traduz na obtenção da vantagem patrimonial, esta não é necessária para preencher o tipo, basta que as condutas, na letra da lei, «visem» a obtenção de tal vantagem<sup>77</sup>, sejam aptas a tal. A burla tributária é, por sua vez, um crime material de dano: a efetiva atribuição patrimonial e o respetivo enriquecimento são essenciais para o cometimento do crime e para o preenchimento do tipo objetivo<sup>78</sup>, não se afigurando, por outra banda, como um crime de resultado cortado.

---

<sup>76</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, p. 193; MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 67.

<sup>77</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 59; SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 159; PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 313.

<sup>78</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 64.

Consequentemente, na fraude fiscal, o crime consuma-se com a apresentação da declaração à administração tributária; na burla tributária exige-se, para a consumação, que aquela pratique atos de atribuição patrimonial<sup>79</sup>.

Ainda relacionado com tudo o que foi referido, concluímos também que a fraude fiscal simples não admite tentativa, a passo que se prevê essa possibilidade na burla tributária, no n.º 4 do art. 87.º do RGIT. Sendo a primeira um crime de resultado cortado, como que o legislador erige a «tentativa» em crime fundamental, acabando por ser a «consumação» uma forma derivada da infração<sup>80</sup>. É assegurada desta forma uma tutela avançada na defesa do património do Estado-Fisco, operando a fraude fiscal logo no momento em que se verifica a lesão da verdade e transparência exigidas nas relações tributárias.

Outra questão relevante, que pode constituir ora uma semelhança ora uma diferença entre os tipos consoante a posição que adotemos, reporta-se ao tipo subjetivo dos dois crimes. Já sabemos então que a burla tributária é um crime de dolo genérico, não contendo nenhum elemento subjetivo específico<sup>81</sup>, coadunando-se com todas as modalidades do mesmo (dolo direto, necessário, eventual). Contudo, este tema não é assim tão linear no crime de fraude fiscal. Aliás, é uma das questões mais controvertidas na doutrina, que se debate em torno da expressão «que visem», prevista no n.º 1 do art. 103.º, que tanto pode ser interpretado no sentido de apenas ser necessário o dolo genérico<sup>82</sup>, como no sentido de ser exigível o dolo específico<sup>83</sup>. Tomando partido de uma ou outra perspetiva, podemos estar perante outra característica em comum entre os dois tipos ou mais uma diferença a ter em conta.

---

<sup>79</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário...*, p. 194.

<sup>80</sup> ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade...*, p. 351.

<sup>81</sup> *Supra*, p. 6.

<sup>82</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p.231; SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 160; PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 310 e 311.

<sup>83</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A Tutela Penal...», p. 59; POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 200 e seguintes; ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e...*, p. 155; MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias...*, p. 117; PEREIRA, Rui Ribeiro, *O Crime Fiscal no...*, p. 27.

Por sua vez, verificamos que a fraude fiscal é suscetível de resultar da repetição de condutas ilegítimas distanciadas no tempo (sendo o elemento aglutinador cada declaração apresentada); na burla tributária, ao invés, a cada conduta corresponde um único crime, pois o que releva neste caso é determinar a administração tributária a efetuar as atribuições patrimoniais que resultarão no enriquecimento do agente<sup>84</sup>.

Também importaria apontar que a fraude fiscal estabelece hoje em dia um limite quantitativo mínimo<sup>85</sup> do qual depende a relevância penal do facto, abaixo do qual os factos típicos constituem apenas contra-ordenação, conforme se retira do n.º 2 do art. 103.º do RGIT (estando atualmente fixado em 15.000 euros). Na burla tributária, não encontramos nenhuma norma que estabeleça, paralelamente ao preceito referido, um limiar quantitativo semelhante. Talvez isto se deva ao maior grau de censurabilidade atribuída ao comportamento típico da burla, ao ato de enriquecer, que é considerado sempre crime independentemente do montante apropriado.

Por fim, também seria relevante referir a questão da omissão para a consumação dos dois tipos. O crime de fraude fiscal, *latissimo sensu*, é essencialmente omissivo, pois está em causa a não apresentação à administração da «verdade fiscal»<sup>86</sup>, assente nos deveres de transparência e lealdade perante a mesma. Mais concretamente, é possível que a conduta seja totalmente omissiva, nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 103.º, quando simplesmente se omite a declaração, ou parcialmente omissiva, nos termos da al. a) do mesmo número<sup>87</sup>. Já a burla tributária, voltamos a repetir, não pode ser cometida por omissão de forma alguma, exigindo um meio fraudulento ativo para a sua consumação.

---

<sup>84</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 194.

<sup>85</sup> Vide SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 156 quanto à questão de saber se este limite se afigura como um elemento constitutivo do tipo ou uma mera condição de punibilidade.

<sup>86</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 53.

<sup>87</sup> PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 310 e 311.

## 4.2. Relações concursais

### 4.2.1. O problema

Já tivemos a oportunidade de constatar que no passado subsistiram alguns problemas de concurso entre a fraude fiscal e o crime de burla (comum). E ainda hoje existem, devendo ser resolvidos não já num contexto de concurso entre um crime comum e um crime fiscal, mas sim entre dois crimes fiscais, no seio das normas de Direito Penal Fiscal.

O que o legislador pretendeu punir com o crime de burla tributária foi, em especial, a obtenção de reembolsos em sede de IVA, ou seja, aquelas condutas que têm em vista o enriquecimento patrimonial ilegítimo, e não a redução ou eliminação do imposto a pagar<sup>88</sup>.

O tipo de burla tributária não se resume, em nossa opinião, somente a estes casos, mas facilmente concluímos que o crime de fraude fiscal é muito mais abrangente. Tal depreende-se não só do seu texto como também da dimensão do desvalor da ação, tratando-se porventura do crime fiscal com maior relevância no atual ordenamento penal fiscal e um dos delitos nucleares do RGIT<sup>89</sup>. Ainda para mais, hoje em dia, a sua pena foi equiparada, para os comportamentos mais graves, à da burla tributária especialmente agravada.

A ser assim, parece ser de aceitar a evidência que uma boa parte dos comportamentos que constituem o crime de burla tributária preenchem também o crime de fraude fiscal, dada a sua amplitude. À luz do n° 1 do art. 103º, verificamos que não só são puníveis condutas que visem a não liquidação ou entrega (total ou parcial) da prestação tributária, como também a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outro tipo de vantagens patrimoniais. O seu texto é muito semelhante à redação anterior do RJIFNA, que abrangia, segundo uma boa parte da doutrina e jurisprudência já uniformizada, os comportamentos de enriquecimento que eram suscetíveis de preencher o crime de burla comum, ao tempo da vigência daquele diploma.

---

<sup>88</sup> MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias...*, p. 87.

<sup>89</sup> PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das...*, p. 310.

Claro que importa não cair no erro de considerar que todos os comportamentos que se inserem no crime de burla tributária constituem também a fraude fiscal. Tal como esta pode ser perpetrada sem que aquela o seja, é relativamente claro que a burla tributária possa ser cometida sem que a fraude esteja preenchida; por exemplo nas situações em que a vantagem patrimonial apropriada seja inferior ao limite negativo de 15.000 euros previsto no nº 2 do art. 103º, ou quando o enriquecimento do agente não for suscetível de diminuir as receitas tributárias. As diferenças de um e outro tipo, afloradas atrás, permitem-nos encontrar espaços ocupados exclusivamente por cada uma das normas a solo.

Contudo, é inegável que existam várias hipóteses de interferência, pelo que precisamos de ter em conta se estaremos, em primeiro lugar, perante um concurso efetivo ou aparente, e em segundo lugar, caso concluamos por este último, qual das normas prevalece.

Hoje em dia, vigora o art. 10º em sede de concurso de infrações. Este preceito consagra o carácter especial das normas tributárias, sublinhando assim a relação de especialidade entre estas e as normas penais comuns.

Através deste artigo, é legítimo afirmar que vigora entre a burla tributária e a burla comum uma relação de especialidade, prevalecendo obviamente a primeira, tendo em conta a identidade do burlado e a natureza das atribuições patrimoniais. É simplesmente aplicada a regra geral da *lex specialis derogat legi generalis*, como já vinha sendo defendido nos últimos anos de vigência do RJFNA, acabando por se consagrar expressamente este princípio no RGIT.

Porém, se este preceito consagrou acertadamente a especialidade das normas de Direito Penal Fiscal, resolvendo um eventual conflito entre estas e as comuns, o mesmo não resolve, por si só, um problema de concurso entre infrações previstas dentro do próprio RGIT.

Creemos que até poderia ter cabimento colocar a possibilidade de haver um concurso efetivo entre a burla tributária e a fraude fiscal, nas hipóteses em que se cumprisse o valor mínimo pelo qual o facto constitui esta última e se verificasse uma redução das receitas tributárias.

Estaremos perante um concurso efetivo de crimes quando o comportamento global imputado ao agente preenche mais de que um tipo legal de crime (ou várias vezes o mesmo tipo legal de crime), verificando-se uma pluralidade de sentidos de ilícito<sup>90</sup>. Importa então, face a estas considerações, determinar se de facto é isso que sucede no caso de um determinado comportamento caber tanto na burla como na fraude.

Não seria totalmente despiciendo, *a priori*, defender tal perspetiva, com base, por exemplo, na diversidade de bens jurídicos defendidos pelas duas normas. Como já tivemos a oportunidade de referir, a burla tributária visa defender o erário público, tal como sucede na burla comum em que se protege simplesmente o património globalmente considerado, e não a transparência ou a lealdade dos contribuintes na relação tributária. Na fraude fiscal, colocam-se problemas diferentes, pois o bem jurídico tutelado é principalmente a transparência, a segurança, a fiabilidade e a verdade nas relações jurídicas tributárias.

Desta forma, poderíamos ser levados a pensar que a existência do concurso efetivo seria plausível, pois estando em causa dois tipos estruturados de forma diferente, estaríamos perante dois sentidos de ilicitude, consubstanciada pelas diferentes consequências que cada crime visa evitar e que se prendem com o comportamento do agente. Através deste concurso em sentido próprio, seria possível, nesta perspetiva, abranger todo o desvalor da conduta ilícita, e procurar-se-ia salvaguardar o *ne bis in idem* julgando-se o dano e o respetivo enriquecimento à luz da burla tributária, e a violação dos deveres de colaboração e transparência dos contribuintes com base na fraude fiscal (um pouco na linha de pensamento da jurisprudência no início dos anos 90, que defendia um concurso efetivo entre a fraude e a burla comum).

Todavia, esta perspetiva não pode ser defendida à luz do atual quadro legislativo, pois estamos perante um mero concurso aparente de normas, cujo critério de determinação da norma prevalente se encontra expressamente consagrado na lei.

Verifica-se um concurso aparente de normas ou de leis quando das várias normas concretamente aplicáveis a um mesmo facto, só uma é efetivamente aplicável. Nestes casos, não há propriamente um concurso em sentido próprio, mas sim um conflito

---

<sup>90</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal...*, p. 1005.

entre as normas aplicáveis. Verifica-se a violação real de apenas uma delas, embora o facto se enquadre aparentemente também em outras<sup>91</sup>. Os sentidos de ilicitude no comportamento global conxionam-se, intercedem-se, pelo que a conduta é dominada por um único sentido de desvalor, não se concretizando uma pluralidade de crimes efetivamente cometidos<sup>92</sup>.

No que nos interessa, devemos ter em conta o n.º 4 do art. 87.º do RGIT, que impede o concurso efetivo entre a burla tributária e a fraude fiscal. Se as condutas que constituem a utilização dos meios fraudulentos tipificados na fraude ou outros não previstos tiverem o fim do n.º 1, ou seja, forem utilizados com o objetivo de enriquecer à custa da administração tributária, preenchendo assim o crime de burla tributária, não são puníveis autonomamente, excluindo-se assim a inserção do comportamento no crime de fraude fiscal.

Apesar de estar na base deste preceito a especialidade das normas de direito penal tributário, descartando-se a punição autónoma dos crimes instrumentais (como a falsificação de documentos), o n.º 4 do art. 87.º consagra um princípio de subsidiariedade explícita<sup>93</sup>, aplicável entre os crimes previstos no RGIT, sendo então este o critério que norteia a relação de concurso aparente entre a burla tributária e a fraude fiscal.

Estaremos frente a uma relação de subsidiariedade quando um determinado tipo de crime deva ser aplicado de forma auxiliar ou subsidiária, se não existir outro tipo legal, aplicável em abstrato, que comine uma pena mais grave<sup>94</sup>. No caso em estudo, é aclamado um critério de subsidiariedade explícita, como foi dito, na medida em que é a própria lei que expressamente faz depender a punibilidade da utilização de meios fraudulentos da não aplicabilidade do crime tributário em causa, *a contrario sensu*. Parece ser então o caso deste preceito, que determina a prevalência do crime de burla tributária (crime principal) sobre a fraude fiscal (crime subsidiário), quando o meio

---

<sup>91</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, vol. I, 2005, Editorial Verbo, p. 326 e 327.

<sup>92</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal...*, p. 1011 e 1012.

<sup>93</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 122.

<sup>94</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal...*, p. 997.

fraudulento empregue seja também tipificado como esta, cuja pena, em princípio, é sempre igual ou menor que a prevista para a primeira, apesar dos problemas que a recente alteração quanto à fraude fiscal qualificada veio a trazer em sede de concurso, como veremos adiante. Ao mesmo tempo, o n.º 4 do art. 87.º estabelece a subsidiariedade da própria burla tributária frente a outros crimes que, constituindo a utilização dos meios fraudulentos com o fim de enriquecer à custa do erário público, prevejam uma pena mais grave.

JOÃO DA COSTA ANDRADE defende que nos casos em que um facto preenche simultaneamente um crime de burla tributária e um crime de fraude fiscal, deverá ser o comportamento punido a título exclusivo de burla tributária, visto que o legislador pretendeu adscrever um coeficiente específico e simbólico de censura a tal incriminação<sup>95</sup>.

Este parece ser de facto um critério bastante eficaz e até aliciante para a resolução do problema de um eventual concurso aparente entre as duas normas. Concordamos com tal perspetiva, considerando também que a burla tributária detém um grau de estigma e censurabilidade especiais frente aos demais crimes fiscais em sentido amplo<sup>96</sup>, não só devido às causas que estiveram na base da sua elaboração, como também devido às condutas específicas que visa punir.

Todavia, apesar de tal opinião nos parecer correta, talvez não seja suficiente por si para defender a prevalência da burla tributária em caso de concurso aparente com a fraude fiscal, especialmente num contexto legislativo em que as penas de ambas já estão equiparadas. Para além de não ter o desenvolvimento satisfatório para a resolução de um problema tão complexo e relevante, é possível que não se coadune com aquela hipótese em que, frente a um facto que preenche os dois crimes, a sua aptidão para afetar as receitas seja superior ao montante do valor apropriado. Nesse sentido, cremos que é relevante distinguir quando a suscetibilidade de afetação das receitas tributárias é igual ao montante do que foi apropriado e os casos em que tal não se verifica, ou seja, quando da idoneidade da conduta fraudulenta resulta um valor

---

<sup>95</sup> ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade...*, p. 375.

<sup>96</sup> *Infra*, p. 54.

superior àquele que foi efetivamente locupletado. Deste modo, o primeiro conjunto de situações que irão ser referidas imediatamente diz respeito às hipóteses em que a aptidão da conduta é igual ao valor efetivamente apropriado em concreto. A situação em que tal identidade não se verifica será tratada mais à frente, na parte em que se criticará o atual regime modificado pela Lei de Orçamento de 2012.

Antes de mais, concluímos que na prática todo o facto que constitua fraude fiscal e preencha ao mesmo tempo o crime de burla tributária é, automaticamente, uma burla agravada ou consideravelmente agravada. Isto porque a primeira consagra o tal limite negativo de 15.000 euros, abaixo do qual o facto não pode ser punido como fraude fiscal. Ora, já vimos então no segundo capítulo que para termos em conta os conceitos de valor elevado e especialmente elevado, devemos recorrer ao art. 202º do CP, que determina, no seu nº 1 alíneas a) e b), que o valor elevado corresponde a 50 unidades de conta (UC), e o valor consideravelmente elevado a 200 UC, ambas avaliadas no momento da prática do facto. Hoje em dia, uma UC tem um valor de 102 euros, por força da alínea a) do art. 114º da Lei 66-B/2012, que aprovou o Orçamento de Estado de 2013 (prevendo a suspensão do regime de atualização do valor do indexante dos apoios sociais). Trabalhando então com estes dados, verificamos que o que hoje é considerado um valor elevado, está sempre abaixo dos 15.000 euros necessários para a consumação da fraude, pelo que nunca se colocará um problema de concurso entre uma burla tributária simples (em que o valor da atribuição patrimonial não excede o que é considerado um valor elevado) e uma fraude fiscal. O mesmo se diga para a fraude qualificada, pois entendemos que o limite negativo do nº 2 do art. 103º é também aplicável para esta.

Deste modo, podemos ter um primeiro conjunto de situações, em que o facto constitui ao mesmo tempo um crime de fraude fiscal e um crime de burla agravada. Porventura, este é então o caso de mais fácil resolução, mesmo que não existisse o nº 4 do art. 87º. Havendo entre as normas uma relação de interferência, tal deve ser resolvida através do princípio da subsidiariedade, que determina a norma prevalente como sendo aquela que prevê a pena mais elevada, no caso, a burla tributária.

Um segundo conjunto de situações já compreenderá aquelas hipóteses de concurso (aparente) entre a fraude fiscal qualificada, pela verificação de duas das circunstâncias previstas nas alíneas do nº 1 do art. 104º ou verificando-se uma das hipóteses da alínea a) do nº 2, e a burla agravada. Nestes casos, prevalece novamente a burla tributária, pois a utilização dos meios fraudulentos não é punida com pena mais grave na fraude, mas sim com uma pena idêntica (um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas), pelo que os factos devem ser vistos à luz da primeira.

Por sua vez, em terceiro lugar, podemos ter aquelas hipóteses em que se encontra preenchida uma burla tributária especialmente agravada e uma fraude fiscal qualificada nos mesmos termos que vimos no parágrafo anterior. Novamente, o problema resolve-se de forma igual ao primeiro conjunto de situações, donde a burla tributária prevalece por prever a pena mais elevada. O mesmo se diga no que toca à qualificação da fraude fiscal por força da nova alínea b) do nº 2 do art. 104º, pois se a vantagem patrimonial for de valor superior a 50.000 euros, se o facto estiver punido como burla tributária, esta será sempre consideravelmente agravada, por exceder tal valor em muito o que é considerado pela lei um valor consideravelmente elevado (200 UC).

Por fim, uma situação nova que agora se pode verificar é aquela que consubstancia uma fraude fiscal qualificada pelo nº 3 do art. 104º e uma burla tributária especialmente agravada. Prevendo as duas a mesma pena (prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas), o problema resolve-se da mesma forma que no segundo conjunto de situações, prevalecendo a burla tributária devido ao facto de a utilização dos meios fraudulentos não prever uma pena mais grave.

Hipótese mais complexa é aquela que compreende o concurso entre fraude fiscal e tentativa de burla tributária. Já anteriormente vimos que a esta se aplicavam as regras gerais relativas a esta matéria, designadamente no que toca à sua punibilidade, que é agora, como entendemos, o que nos importa.

Dispõe o n.º 2 do art. 23.º do CP que a tentativa é punível com a pena aplicável ao crime consumado, especialmente atenuada. Isto então significa que deve ser aplicado o art. 73.º do mesmo Código para termos em conta em que moldes deve ser feita a atenuação especial, a qual dará lugar a uma nova penalidade, à luz das alíneas do n.º 1.

Frente a este tipo de situações, já foi apontada a falta de equilíbrio normativo do RGIT, por haver a possibilidade de, para o mesmo comportamento, o diploma prever penas amplamente diferenciadas<sup>97</sup>.

Podemos considerar que o agente seria punível pela burla tributária tentada, pois seria esta que, frente a um facto que preenchesse os dois tipos (tentativa de burla e fraude fiscal consumada), estaria melhor adaptada para fazer frente a tais condutas, pois a burla tributária é um crime menos amplo que a fraude fiscal, e dirigido especialmente a certo tipo de situações (como a questão dos reembolsos indevidos em sede de IVA), pelo que se fosse cometida sob a forma tentada, esta deveria prevalecer sobre o crime consumado, mais amplo.

Outra tese se poderia defender, sustentando a prevalência da fraude fiscal consumada, como afirma JOÃO DA COSTA ANDRADE. Seguindo o entendimento de SUSANA AIRES DE SOUSA, este Autor invoca o carácter «comum» da burla tributária, entendendo que deve prevalecer a fraude fiscal por se tratar, relativamente aquela, do tipo especial<sup>98</sup>.

Em nossa opinião, e tendo em conta a relação de subsidiariedade existente entre a burla tributária e a fraude fiscal, propendemos para defender a posição que sustenta que o tipo que prevalece é aquele que em concreto previr uma pena mais grave.

Parece ser esta a solução mais equilibrada e neutra num ponto de vista de concurso aparente de crimes, e a que melhor se harmoniza com o critério de resolução das relações de subsidiariedade entre normas. De facto, entende-se que a norma que prevalece num concurso aparente a ser resolvido pelo princípio da subsidiariedade é aquela que previr a pena mais grave, por se entender que será o tipo que melhor e

---

<sup>97</sup> ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade...*, p. 375 e 376.

<sup>98</sup> *Idem*, p. 376.

mais completamente realiza os fins da ordem jurídica penal<sup>99</sup>. Assim, não optamos na prevalência de um ou outro crime *a priori* nestas situações de concurso, mas sim por aquele que no caso concreto punir mais gravemente o agente.

Posto tudo isto, importa apenas fazer aqui uma modesta crítica ao atual regime que foi estabelecido para a fraude fiscal pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

Como já tivemos a oportunidade de constatar, este diploma veio consagrar na alínea b) do nº 2 do art. 104º a qualificação da fraude caso a vantagem patrimonial ilegítima seja superior a 50.000 euros. No mesmo sentido, veio a prever no nº 3 do art. 104º a possibilidade de a fraude fiscal ser punida com uma pena de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e com multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas se o valor da atribuição patrimonial for superior a 200.000 euros.

Desta maneira, verificamos que atualmente é possível qualificar a fraude com base no valor cuja apropriação o agente visou, ao contrário do que sucedia antes da entrada em vigor da Lei do Orçamento para 2012, em que tal qualificação operava através da realização de certos factos que agravariam o desvalor da conduta. Esta alteração deixa fora da fraude fiscal simples uma boa parte dos processos existentes, para os enquadrar na fraude fiscal qualificada, crime autónomo e agora suscetível de ser consumado independentemente do meio utilizado<sup>100</sup>.

Esta opção legislativa faz parte da estratégia de reforço no combate à fraude fiscal, constituindo um elemento dissuasor da prática deste crime. Contudo, a verdade é que se podem colocar dúvidas quanto à justiça e eficiência desta alteração, questionando esta nova forma de qualificação do crime e a pena prevista no nº 3 do art. 104º.

Compreendemos as razões que estão na base da modificação operada pela referida Lei do Orçamento do Estado, que promovem uma punição mais acentuada dos comportamentos que constituem fraude fiscal, tentando contrariar a tendência que se verifica no nosso país a nível deste tipo de criminalidade.

---

<sup>99</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, vol. I..., p. 333.

<sup>100</sup> PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais...*, p. 134 e 135.

Todavia, questionamos se não poderá ser excessiva para a fraude fiscal uma pena equiparada à da burla tributária. Parece-nos que o combate a este tipo de delitos se faz criando ou inculcando nos contribuintes uma maior consciência fiscal, antes de se pensar em subir as penas. A alteração que a Lei 64-B/2011 veio a trazer pode ser considerada como um tipo de prevenção secundária, consubstanciada na política criminal, que é apenas uma das variáveis que intervém no mecanismo dissuasório. Mas o combate à fraude em sentido amplo não se faz somente desta forma. É de apelar também a um modo prevenção primária, não só promovendo a ideia do cumprimento voluntário das obrigações tributárias como um instrumento de cidadania e participação na construção da sociedade, como também a criação de medidas efetivas de simplificação da legislação fiscal, por exemplo<sup>101</sup>. A inserção de crimes que antes consistiam em fraude fiscal simples na fraude fiscal qualificada, e o aumento repentino da pena de prisão desta em casos de elevado valor patrimonial, foi ditado mais por razões puramente economicistas<sup>102</sup> do que propriamente devido ao despertar de uma nova consciência fiscal, que deveria ser a base do aumento das punições.

Além do mais, este novo regime pode vir a trazer problemas em sede de concurso de normas entre o crime de burla tributária e fraude fiscal, quando o montante que a conduta tinha aptidão (*ex ante*) para afetar em receitas tributárias seja superior ao montante do reembolso efetivamente apropriado<sup>103</sup>. Se o valor relevante para se aferir a vantagem patrimonial para efeitos da qualificação da fraude for aquele, como o é em sede de aplicação do n.º 2 do art. 103.º (para atingir o limiar de tipicidade de 15.000 euros)<sup>104</sup>, então é possível existirem casos em que uma conduta preenche um crime de burla tributária simples, cujo valor da apropriação *ex post* não atinge o que a lei considera como elevado, e um crime fraude fiscal qualificada nos termos da alínea b)

---

<sup>101</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, «Crimes de Sonegação Fiscal: um enfoque Criminológico e Económico», in *Estudos em Memória do Professor Doutor Saldanha Sanches*, vol. V, 2011, Coimbra, Coimbra Editora, p. 272 e seguintes.

<sup>102</sup> PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais...*, p. 135.

<sup>103</sup> Alertando-nos para esta possibilidade, MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 62.

<sup>104</sup> *Idem*.

do nº 2 ou até do nº 3 do art. 104º, pois a idoneidade dessa conduta para afetar as receitas tributárias denotou um valor muito acentuado (50.000 ou 200.000 euros), superior ao montante do reembolso efetivamente adquirido.

Ora, nas hipóteses de concurso aparente a ser resolvido pelo critério da subsidiariedade, prevalece a norma que previr a pena mais grave, logo, nos casos referidos, a fraude fiscal qualificada. Não cremos que este tenha sido o resultado pretendido pelo legislador, interpretando o RGIT sistematicamente. Nem tão-pouco se coaduna com o coeficiente específico e simbólico de censura supostamente atribuído à burla tributária, com o qual concordamos e que já falámos atrás. Os dois comportamentos merecem um grau de reprovação diferenciado. Com a alteração operada pela Lei de Orçamento de 2012 parece sobressair uma grande falta de coesão na aplicação das incriminações, o que não terá bom resultado prático.

É certo, as novas ações punidas na fraude qualificada traduzem-se em comportamentos em que a vantagem patrimonial ilegítima é muito elevada (50.000 euros e 200.000 euros), constituindo um perigo e eventualmente um dano bastante acentuados para as receitas tributárias. Mas ainda assim, através desta nova redação, é possível que se punam de forma idêntica factos que merecem um grau de censurabilidade diverso, não advinda do valor, mas sim da conduta do agente (enriquecimento é diferente de não empobrecimento, para efeitos de política criminal).

A pena prevista no nº 3 do art. 104º parece ser particularmente dura para um crime de perigo, em que não se exige dano, como é a fraude fiscal, mesmo que qualificada. Esta opção do legislador parece representar um «impulso punitivo» ditado pela conjuntura económica, podendo traduzir-se numa medida precipitada, o que raramente é eficiente.

Por fim, a última crítica a apontar reporta-se ao novo critério de qualificação da fraude fiscal, com base no valor da atribuição patrimonial, que a referida Lei de Orçamento veio a inserir. O que se visa neste tipo é especialmente a violação dos deveres de cooperação e transparência dos contribuintes, e em menor medida o eventual dano à Administração. Daí que faça todo o sentido que a qualificação do

crime de fraude fiscal deva consistir na utilização de certos meios, que denotam um maior desvalor. Ora, mas parece ser já contra a própria natureza deste crime qualificarem-se os comportamentos com base no valor da atribuição patrimonial ilegítima, quando o prejuízo nem tem que se verificar. Parece-nos que este tipo de qualificação eventualmente só teria cabimento se nestes casos o facto viesse acompanhado pelo respetivo dano.

Importa que afirmações que tecemos não sejam mal interpretadas. Não somos apologistas, de forma nenhuma, de que os crimes fiscais são crimes que devam ser privilegiados relativamente aos comuns. Pelo contrário, consideramos tal perspetiva retrógrada, e somos os primeiros a defender uma penalidade forte que faça correspondência com os bens constitucionais que estão em jogo, referentes à tutela do Estado Fiscal e todos os objetivos de igualdade que este propugna.

Simplesmente, parece ser de pôr em causa as alterações feitas à fraude fiscal, no que toca à sua qualificação através do valor da atribuição patrimonial suscetível de ser apropriado. Não aparenta coadunar-se com a natureza do próprio crime, tendo em conta como ele está estruturado, e especialmente com o que visa proteger. Além disso, com base em tudo o que dissemos anteriormente, não parece ser apropriado que a fraude fiscal e a burla tributária tenham a mesma pena, mesmo nos comportamentos mais graves. As condutas são diversas, independentemente do valor, e portanto, diferentes deveriam permanecer as suas penas.

#### **4.2.2 A diversidade das condutas típicas**

Neste momento, torna-se relevante tomar contato com as condutas típicas que constituem o crime de burla tributária e contrapô-las com algumas que preenchem o crime de fraude fiscal, de modo a distinguirmos o enriquecimento do agente do seu não empobrecimento, o que na prática pode não ser assim tão fácil.

Já vimos anteriormente que a burla tributária foi especialmente elaborada por razões pragmáticas, para fazer face ao problema que vigorava no tempo do RJIFNA, quanto à questão das faturas falsas, utilizadas para a obtenção de reembolsos indevidos em sede de IVA.

Através de faturação falsa, da qual constem custos não existentes, é possível ao agente determinar a Administração Tributária a efetuar atribuições patrimoniais (reembolsos) dos quais vai resultar o enriquecimento do agente. Já analisámos no segundo capítulo do presente trabalho como é possível defraudar o Estado desta maneira<sup>105</sup>.

Estas serão porventura as situações «clássicas» que cabem dentro do tipo de burla tributária, para as quais esta foi especificamente elaborada, devido à polémica do eventual concurso entre a fraude fiscal e a burla comum. Sem qualquer margem de dúvida, o art. 87º do RGIT é aplicável a estas hipóteses, procurando o agente um efetivo enriquecimento à custa do erário público e verificando-se a colaboração da Administração Tributária (induzida em erro) neste sentido.

Outros casos ainda em sede de IVA se podem colocar, como os referentes às deduções indevidas, à luz do nº 4 do art. 22º do CIVA. Se a dedução de IVA a que haja lugar, derivada do IVA suportado pelo sujeito passivo noutras transações, superar o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes.

Já se vê que esta é uma situação diversa da referida acima, o que pode ser relevante em termos práticos. Aquilo que tem em comum com ela é o facto de o sujeito passivo poder ver aumentado o seu património, pois recebeu a importância relativa ao imposto que foi suportado pelo adquirente do bem ou serviço e enriquece através de uma despesa alegada mas não suportada, presente em faturas falsas<sup>106</sup>. Isto então significa que, tal como nas hipóteses de reembolsos, também nas deduções indevidas em sede de IVA é cumprido o pressuposto do enriquecimento exigido pela burla tributária.

Todavia, e seguindo o pensamento de DÁ MESQUITA, quando o sujeito passivo procede a deduções indevidas sem solicitar um reembolso, tudo se passa no âmbito da autoliquidação realizada pelo sujeito passivo, sem haver qualquer intervenção da Administração Tributária. Ao invés do que sucede com as deduções que determinam reembolsos indevidos, as simples deduções indevidas de IVA não determinam a

---

<sup>105</sup> *Supra*, p. 16 e 17.

<sup>106</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 68.

participação da vítima no cometimento do crime, pelo que estas não preenchem, por ausência de colaboração da Administração, o crime de burla tributária<sup>107</sup>.

Verificamos assim que a situação referida concretiza o que já foi dito na caracterização da burla tributária, quando a considerámos como um crime de relação. Se a dedução indevida resulta apenas da conduta do agente e não da ação da Administração, parece ser manifesto que o tipo não se encontra preenchido, por faltar o requisito da participação da vítima, tal como sucederia na burla comum. É então apenas preenchido o crime de fraude fiscal, pois tais condutas são idóneas a diminuir as receitas tributárias em sede de IVA<sup>108</sup>.

Esta posição foi confirmada em alguma medida pelo Acórdão do TRC de 19-01-2011, Proc. nº 1036/06.3TAAVR.C1<sup>109</sup>, que inseriu os comportamentos citados no crime de fraude fiscal e não no tipo de burla tributária (embora tenha considerado que os mesmos denotem um propósito de pagar ao Estado menos imposto do que deveriam, ao contrário do que pensa DÁ MESQUITA neste aspeto, como vimos atrás). Contudo, o efeito prático foi o mesmo, tendo sido aliás o procedimento criminal extinto por descriminalização, derivada do facto de as condutas não atingirem o limite negativo de 15.000 euros exigível para a sua punição na fraude fiscal.

Mas estes problemas não se colocam apenas perante o imposto indireto que é o IVA. É possível também a obtenção de benefícios patrimoniais mediante deduções indevidas da matéria coletável em sede de IRS e IRC, através de despesas alegadas e fundamentadas em aquisições inexistentes. Estas deduções podem acarretar a redução da quantia a entregar ao Estado ou determinar o que é chamado de reembolsos<sup>110</sup>.

Quanto às deduções indevidas de IRS e IRC, nenhuma dúvida existe no sentido de que é apenas preenchido o crime de fraude fiscal, por estarmos perante uma conduta suscetível de diminuir as receitas tributárias, e não um enriquecimento em sentido próprio do agente. O resultado da conduta fraudulenta é a liquidação de imposto inferior à que resultaria da aplicação da lei aos factos reais.

---

<sup>107</sup> *Idem*, p. 70.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 62.

<sup>109</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>110</sup> MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal...», p. 56.

Por sua vez, haverá lugar a reembolso de quantias entregues a título de retenções na fonte ou pagamentos por conta quando o valor apurado na declaração for inferior ao da entrega anterior devido à retenção na fonte ou pagamento por conta. Estando então em causa um reembolso, à partida poderíamos ser levados a pensar que estaria concretizado o crime de burla tributária, pois aparentemente o elemento constitutivo do enriquecimento estaria concretizado.

Novamente aderindo ao entendimento de DÁ MESQUITA, verificamos que nestes casos não se encontra preenchido o crime de burla tributária, na medida em que estes reembolsos resultam sempre de retenções na fonte ou pagamentos por conta, que correspondem a quantias previamente pagas pelo contribuinte. Não se afiguram como um verdadeiro pagamento do Estado, mas somente na devolução total ou parcial de importâncias que anteriormente lhe foram entregues pelo sujeito passivo<sup>111</sup>.

Cabem, todavia, estas condutas dentro do crime de fraude fiscal, pois a devolução das importâncias entregues pelo sujeito passivo a título de retenções na fonte ou pagamentos por conta é reconduzível à diminuição das receitas tributárias, traduzindo-se num comportamento com aptidão para as afetar<sup>112</sup>.

Entendemos subscrever quase na íntegra o pensamento do ilustre Autor, que também é seguido, em geral, por NUNO POMBO<sup>113</sup> e por ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>114</sup>.

Contudo, ficamos atentos ao reparo apontado pela citada Autora, naqueles casos em que a veracidade das retenções na fonte e pagamentos por conta não se verifica, conforme é demonstrado no Acórdão do TRP de 01-10-03, Proc. n.º 0312396<sup>115</sup>. Nesta sentença, o arguido fez constar nas suas declarações de IRS (bem como nas de sua mulher, arguida também no processo) rendimentos não auferidos, encargos dedutíveis inexistentes e retenções de IRS na fonte, umas inexistentes, outra de valor superior ao

---

<sup>111</sup> *Idem*, p. 57.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 62.

<sup>113</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, p. 251

<sup>114</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 80 e 81.

<sup>115</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

real, em diferentes anexos. Fê-las acompanhar das notas dos salários pagos emitidas pelas entidades patronais, previamente alteradas pelo seu punho, conseguindo, deste modo, induzir em erro a Administração Tributária e assim obter reembolsos indevidos em sede de IRS. O arguido acabou por ser dispensado da pena à luz do art. 22º do RGIT, mas tal facto não obsta à explicação anterior.

Parece ser relativamente claro que nas hipóteses em que os pagamentos declarados como retenções na fonte e pagamentos por conta foram efetivamente realizados, estaremos perante uma mera afetação das receitas fiscais, sem se verificar o enriquecimento do agente, como vimos atrás. Porém, quando a veracidade nestes não se concretize, e se verifique a atribuição indevida de reembolsos, como foi o caso tratado no citado Acórdão, de acordo com o pensamento de ISABEL MARQUES DA SILVA, é adequado subsumir os factos no crime de burla tributária do art. 87º do RGIT, porquanto já se concretiza o elemento do enriquecimento do agente e a efetivação de atribuições patrimoniais pelo lesado, ou seja, pela Administração Tributária<sup>116</sup>.

Outra situação de reembolsos indevidos em sede de IRS e inserida dentro da burla tributária é relatada no Acórdão do STJ de 25-03-09, Proc. nº 09P0314<sup>117</sup>. Nesta decisão, os arguidos em causa trabalhavam em conjunto na atividade imobiliária de mediação, constituindo uma sociedade para o efeito. Através desta, basicamente, faziam chegar até a si potenciais clientes interessados em imobiliário, os quais forneciam, para o suposto processo de concessão de crédito para aquisição de habitação própria, documentos de identidade e identificação fiscal. Assim, mediante estes, os arguidos preenchiam as declarações de IRS dos seus respetivos “clientes” e faziam constar retenções na fonte, rendimentos e despesas não verdadeiras, para posteriormente serem submetidas à Administração Fiscal, e assim receber as prestações (indevidas) a título de reembolso. Tais quantias foram então entregues nas contas e moradas dos arguidos.

---

<sup>116</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 82 e 83.

<sup>117</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Estes foram então condenados pela prática de um crime de burla tributária especialmente agravada (art. 87º nº 3), em co-autoria material. Entendemos que andou bem o tribunal em considerar estas condutas no crime referido, pois a relação tributária foi ficcionada pelos agentes, verificou-se o elemento do enriquecimento, e a Administração Tributária interveio em seu prejuízo, entregando as indevidas prestações.

Outra possibilidade de preenchimento do tipo deste crime, não tão desenvolvido pela doutrina mas mais pela jurisprudência, reporta-se aos casos de recebimento indevido de subsídios. Estão em causa comportamentos relativamente comuns de burla promovida contra a segurança social, que têm despertado a intervenção dos tribunais, especialmente a nível da Relação.

Acreditamos que tais condutas devam ser inseridas no crime de burla tributária (e não no crime de fraude à segurança social, norma em posição idêntica à fraude fiscal nas hipóteses em que o lesado é esta entidade), pois encontram-se cumpridos todos os seus pressupostos.

Verifica-se um enriquecimento efetivo do agente à custa da segurança social, e jamais um mero não empobrecimento, pois nestas hipóteses não está em causa um facto que vise evitar uma determinada prestação devida a este organismo do Estado. Através de meios fraudulentos, o agente do crime ludibria a Administração da Segurança Social, fazendo-a crer erroneamente que tem direito a um determinado benefício.

Por outro lado, concluímos também que não falta a intervenção do lesado, necessária para a consumação do crime. Movida pela convicção que o agente é titular de um determinado direito, a segurança social procede então à prestação do benefício, que geralmente se corporiza num subsídio. É criada a aparência de uma situação que não existe, que vem a prejudicar o Estado, todos os contribuintes cumpridores e todas as pessoas que carecem deste tipo de prestações sociais.

Sobre esta matéria, temos o Acórdão do TRL de 17-06-2004, Proc. nº 3507/2004-9<sup>118</sup>, cujo caso retrata um arguido que entrara em baixa médica, tendo elaborado um certificado para efeitos de recebimento do subsídio de doença. A sua baixa prologou-

---

<sup>118</sup> *Idem.*

se, mediante a apresentação de certificados prorrogáveis; porém, nesse período, o arguido continuou a exercer a sua atividade profissional e remunerada, ao mesmo tempo que recebia, indevidamente, os referidos subsídios.

O Acórdão cinge-se mais a questões de prova, tendo mesmo determinado a nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação. Mas tendo em conta o teor do caso, o arguido foi acusado de um crime de burla tributária especialmente agravada (a quantia total apropriada foi superior a 60.000 euros), embora tenha sido absolvido na primeira instância por esta ter considerado que nunca tivera a intenção de enganar o Estado, pois a sua atividade (remunerada) privada na empresa nada tinha a ver com a desenvolvida antes da doença, estando convencido de que era merecedor dos referidos subsídios.

Mais recentemente, temos o Acórdão do TRP de 20-06-2012, Proc. n.º 5283/08.5TAMTS.P2<sup>119</sup>, que tratou de um caso de recebimento indevido de subsídio de desemprego. No que nos interessa, o arguido, que havia trabalhado anteriormente numa empresa, forjou um documento donde constava que ele tinha deixado de exercer funções por causa que não lhe era imputável, e um outro que o declarava em situação de desemprego, para auferir o citado subsídio, apondo-lhe a assinatura falsificada do gerente e o seu carimbo, quando na verdade tinha sido despedido por ter roubado diversos bens da empresa.

O arguido veio no recurso interposto pelo assistente acusado pelo crime de burla agravada e dano agravado, mas o TRP considerou que nenhum destes tipos tinha sido efetivamente cometido. Tendo em conta os factos apurados, o tribunal entendeu que haveria indícios de burla tributária, pelo que reenviou o processo para a primeira instância de modo a que a audiência pudesse ser reaberta para que o arguido pudesse preparar a sua defesa frente a esta alteração jurídica dos factos.

Creemos que o douto tribunal tomou a opção correta ao ter considerado os atos do agente como constitutivos do crime de burla tributária e ter afastado a punição pelo crime de burla comum. Se é certo que opera entre aquela e a fraude fiscal uma relação de subsidiariedade, como já vimos atrás, mais certo é ainda que se verifica uma

---

<sup>119</sup> *Ibidem.*

relação de especialidade entre a burla comum e a burla tributária. Esta é determinada pela especial identidade do burlado (a administração da segurança social, neste caso) e pela natureza das atribuições patrimoniais <sup>120</sup>. Existindo então indícios da perpetração do tipo tributário, que constitui uma especialidade frente ao comum, o TRP acertadamente reenviou o processo para que este pudesse ser julgado frente a norma penal fiscal.

Por fim, importaria também referir o Acórdão do TRC de 29-02-2012, Proc. n.º 1537/07.6TDPRT.C1 <sup>121</sup>, outra hipótese de recebimento indevido de subsídio de desemprego, desta vez em nome de terceiro. O beneficiário da vantagem patrimonial foi absolvido ainda em primeira instância, tendo o outro arguido que efetivamente a cometeu aparentado uma carreira contributiva do primeiro, o que lhe permitiria ter acesso ao aludido subsídio. Interpôs recurso com base em erro sobre a ilicitude, mas não lhe foi dado provimento, pois o arguido agiu sabendo que induzia em erro os serviços da segurança social.

## 5. Conclusão

Atentos a tudo o que foi referido até agora, em especial quanto às condutas típicas, chegamos à conclusão que uma das mais importantes contraposições entre a burla tributária e a fraude fiscal é o facto de a primeira ser um crime comum e a segunda um crime específico próprio <sup>122</sup>. Tal desfecho justifica-se, pois a primeira é suscetível de ser cometida por qualquer pessoa, seja ou não um sujeito passivo, a passo que a segunda apenas pode ser cometida por quem é titular de uma relação jurídica tributária. Parece ser um critério aliás útil no ponto de vista prático, na medida em que naquelas hipóteses em que não exista qualquer relação Estado-contribuinte ou esta tiver sido ficcionada pelo agente, em princípio o comportamento será subsumível na burla tributária. A fraude fiscal depende sempre de uma relação tributária, de onde decorre o imposto que se visa sonegar. No fundo, o comportamento fraudulento neste tipo acaba por ter sempre como limite o imposto a reter pelo agente, ou seja, o

---

<sup>120</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das...*, p. 118.

<sup>121</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<sup>122</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal...*, p. 303 e 304.

máximo que este consegue ganhar com a conduta é o valor que corresponde à totalidade do imposto devido à Administração Tributária.

Parece ser este o entendimento mais correto, tendo em conta o cerne do comportamento que constitui a fraude fiscal, que se traduz essencialmente num não empobrecimento. Se o que se visa é não empobrecer, então claro está que tem de se verificar a existência de um imposto que constitua a amputação do património do sujeito passivo, pelo que só quem detenha esta característica é passível de ser autor neste tipo de crime<sup>123</sup>.

No desenrolar do estudo que deu origem a este trabalho, descortinámos também opiniões de Autores que parecem pôr em causa a opção pela consagração do crime de burla tributária, num contexto técnico-legislativo e metodológico. JOÃO DA COSTA ANDRADE entende que a criação deste tipo foi guiada pelos impulsos da «sociedade punitiva», devido ao crescente alarme que veio a trazer o expediente das faturas falsas<sup>124</sup>. Para além disso, a intervenção do legislador veio a contrariar a doutrina maioritária e a jurisprudência que estava a encontrar um rumo no que toca ao concurso entre a fraude fiscal e a burla comum<sup>125</sup>.

Defendemos, contrariamente, que a criação de um crime de burla tributária foi uma evolução positiva no nosso ordenamento jurídico, não só num ponto de vista conjuntural (atendendo às circunstâncias que estiveram na base da sua elaboração), como também parece-nos ser um bom sinal, no sentido de que pelo menos o legislador começa a compreender a natureza das ações fraudulentas que podem ser cometidas com o intuito de enganar o Estado.

Não parece ser aconselhável, pelo menos num sistema em que se visa tutelar com determinação o Estado Fiscal e todos os contribuintes honestos, criar apenas um tipo de fraude fiscal em sentido amplo na qual cabem todos os comportamentos suscetíveis de causarem prejuízo ao Fisco. A especificação das condutas na lei a título

---

<sup>123</sup> Bem assim, MESQUITA, Paulo Dá, «A Tutela Penal...», p. 58.

<sup>124</sup> ANDRADE, João da Costa, *Da Unidade e Pluralidade...*, p. 371 e 372.

<sup>125</sup> *Idem*, p. 372 e 373.

de crime parece ser uma necessidade, pois serão avaliadas da melhor forma, consoante o caso concreto, cumprindo-se assim da melhor maneira (espera-se) a Justiça.

Os comportamentos que preenchem o crime de burla tributária são os mais perigosos, quer numa perspetiva do bem jurídico lesado, quer na das condutas empregues para o fim. Na burla ao Fisco não há limite para o enriquecimento, o agente não procura eximir-se do pagamento de qualquer imposto. Atua não com o intuito de guardar o «seu» para si, como sucede com a fraude fiscal, mas sim de locupletar-se com aquilo que já foi pago por «outros». Nem mesmo o argumento da defesa da empresa, no sentido de mantê-la no mercado, porque todos os demais concorrentes sonégam, poderia salvar, sob qualquer ponto de vista demagógico, o autor do crime de burla tributária<sup>126</sup>.

No entanto, as mais recentes alterações feitas à fraude fiscal podem constituir um fator que possa pôr em causa, em alguma medida, a autonomização da burla tributária. Já vimos anteriormente as críticas aduzidas a tais modificações, mas cumpre aqui salientar que havendo a possibilidade de a fraude fiscal ser qualificada com base no valor da atribuição patrimonial, não parece ser despiciendo afirmar que tal facto retira uma boa dose de sentido à burla tributária. O mesmo se diga quanto à equiparação das penas mais graves nos dois tipos.

Uma nota final cumpre agora elaborar, após todo este caminho percorrido sobre a burla tributária (e não só). Entendemos que os agentes da burla, cuja vítima escolhida é o Fisco, têm no seu *animus fraudandi* uma natureza diferente dos demais sujeitos que atuam no âmbito da restante criminalidade tributária. São burlões em sentido próprio, que pretendem enriquecer sem quaisquer limitações, e através de meios particularmente astuciosos (a criação de empresas fictícias só para defraudar o Estado é particularmente chocante). Daí que consideremos uma boa opção legislativa a autonomização do crime estudado perante a fraude fiscal. Estão em causa comportamentos que encerram na sua essência um grau particularmente elevado de ganância e avidez.

---

<sup>126</sup> Sobre os fatores da criminalidade tributária, VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, «Crimes de Sonegação...», p. 268.

Relembramos que quem enriquece à custa do erário Público enriquece à custa dos contribuintes, dos objetivos sociais e de igualdade subjacentes ao Estado Social. Em suma, acaba por enriquecer à custa dos valores propugnados na Constituição.

## Bibliografia

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2010, Lisboa, Universidade Católica Editora.

ANDRADE, João da Costa, *Da unidade e pluralidade de crimes: doutrina geral e crimes tributários*, 2010, Coimbra, Coimbra Editora.

ANTUNES, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e seu Processo*, 2004, Almedina.

CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Horta Neves de, «Burla e impostos», in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 55-II, 1995, Lisboa.

COSTA, Almeida, «Comentário ao art 217º do Código Penal», in *Comentário Conimbricense do Código Penal*, tomo II, 2001, Coimbra, Coimbra Editora.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Parte Geral, tomo I, 2007, Coimbra Editora.

HENRIQUES, Manuel Leal / SANTOS, Manuel Simas, *Código Penal*, volume 2, 1997, Lisboa, Rei dos Livros.

MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias*, volume I, 2007, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

MESQUITA, Paulo Dá, «A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto» in *Revista do Ministério Público* nº 92, 2002.

MESQUITA, Paulo Dá, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», in *Direito e Justiça*, volume 15, tomo I, 2001, Lisboa, Universidade Católica Editora.

PAIVA, Carlos, *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual*, 2012, Almedina.

POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, 2007, Coimbra, Almedina.

PEREIRA, Rui Ribeiro, *O Crime Fiscal no Contexto Ibérico*, 2008, Verbo Jurídico.

PINTO, António Augusto Tolda / BRAVO, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias e regimes sancionatórios especiais*, 2002, Coimbra, Coimbra Editora.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, volumes I e II, 2005, Editorial Verbo.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, 2009, Lisboa, Universidade Católica Editora.

SILVA, Germano Marques da, «Notas sobre o Regime Geral das Infracções Tributárias», in *Direito e Justiça*, vol. 15, tomo II, 2001, Lisboa, Universidade Católica Editora.

SILVA, Germano Marques da / SILVA, Isabel Marques da, «Fraude aduaneira cometida antes da entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Tributárias: burla ou descaminho?», in *Direito e Justiça*, vol. 18, tomo I, 2004, Lisboa, Universidade Católica Editora.

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2007, Coimbra, Almedina.

SOUSA, Alfredo José de, *Infracções Fiscais Não Aduaneiras*, 1997, Coimbra, Almedina.

SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2003, Lisboa, Áreas Editora.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, «Crimes de Sonegação Fiscal: um enfoque Criminológico e Económico», in *Estudos em Memória do Professor Doutor Saldanha Sanches*, vol. 5, 2011, Coimbra, Coimbra Editora.

## **Jurisprudência**

### **Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça**

Acórdão do STJ de 15-12-93, sumário disponível em SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2003, Lisboa, Áreas Editora.

Acórdão do STJ de 04-10-95, Proc. nº 47.891, C.T.F., nº 380, Out-Dez 1995.

Acórdão do STJ de 11-10-95, Proc. nº 47.938, C.T.F., nº 380, Out-Dez 1995.

Acórdão do STJ de 10-11-95, Proc. nº 047938, sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Acórdão do STJ de 03-10-96, C.J., STJ, Ano IV, tomo III, 1996.

Acórdão do STJ de 01-10-97, sumário disponível em SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2003, Lisboa, Áreas Editora.

Acórdão do STJ de 15-11-98, Proc. nº 972/98, sumário disponível em SOUSA, Jorge Lopes de / SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 2003, Lisboa, Áreas Editora.

Acórdão do STJ de 07-05-03, Proc. nº 99P735, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Acórdão do STJ de 25-03-09, Proc. nº 09P0314, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

### **Acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa**

Acórdão do TRL de 17-06-04, Proc. nº 3507/2004-9, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

### **Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto**

Acórdão do TRP de 01-10-03, Proc. nº 0312396, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Acórdão do TRP de 20-06-12, Proc. nº 5283/08.5TAMTS.P2, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

### **Acórdãos do Tribunal da Relação de Coimbra**

Acórdão do TRC de 19-01-11, Proc. nº 1036/06.3TAAVR.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Acórdão do TRC de 26-01-11, Proc. nº 370/06.7TACBR.C1, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

Acórdão do TRC de 29-02-12, Proc. nº 1537/07, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

### **Acórdãos do Tribunal da Relação de Évora**

Acórdão do TRE de 08-11-05, Proc. nº 1598/05-1, disponível em <http://www.dgsi.pt/>.