

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**  
**FACULDADE DE DIREITO DE LISBOA**

**BURLA TRIBUTÁRIA POR OMISSÃO?**



*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para  
obtenção do grau de Mestre por Ana Mónica Salvador de Manuel sob orientação do  
Professor Doutor Henrique Salinas*

Mestrado Forense  
Lisboa  
Março de 2017

**“O silêncio, ainda que mudo, é frequentes vezes tão venal como a palavra”**

Marquês de Maricá

## ÍNDICE

Modo de citar e outros esclarecimentos .....	4
Siglas e abreviaturas .....	5
Introdução .....	7
I. A BURLA TRIBUTÁRIA .....	9
a. Antecedentes históricos .....	9
b. O bem jurídico .....	11
c. O tipo objetivo de ilícito .....	12
d. O tipo subjetivo de ilícito .....	21
e. A relação com a burla comum .....	23
f. A relação com a fraude .....	27
II. BURLA TRIBUTÁRIA POR OMISSÃO? .....	35
a. Gênese .....	35
b. A transposição para a burla tributária .....	36
c. A admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão .....	39
d. A inadmissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão .....	42
e. Da verificação dos requisitos do Art. 10.º quando estejam em causa condutas subsumíveis ao Art. 87.º, n.º1 do RGIT: Posição adotada .....	43
III. CONCLUSÕES .....	49
Bibliografia .....	52
Lista de jurisprudência .....	55

## Modo de citar e outros esclarecimentos

As monografias serão citadas com referência ao(s) autor(es), título da obra, volume, edição, local da edição, editora, ano e página(s). Após a primeira citação, no caso de ser citada mais de uma obra do mesmo autor, referir-se-ão apenas o(s) autor(es), o título de modo abreviado e a(s) páginas, no caso de apenas ser citada uma obra do mesmo autor, a partir da segunda citação referir-se-á apenas o(s) autor(es), seguido da expressão *ob. Cit.* e a(s) página(s).

As obras disponíveis online serão citadas com referência ao(s) autor(es), título da obra, ano, página(s) e sítio da internet onde podem ser consultadas.

Os artigos serão citados com referência ao(s) autor(es), título do artigo, título da revista ou livro, número, ano e página(s). Após a primeira citação, referir-se-ão apenas o(s) autor(es), o título do artigo de modo abreviado e a(s) página(s).

A jurisprudência será referida com indicação do Tribunal, da data do acórdão e do sítio da internet ou publicação onde este pode ser encontrado (título, número, ano, tomo e página(s)). Após a primeira referência, referir-se-ão apenas o Tribunal e a data do acórdão. Salvo menção em contrário, a jurisprudência encontra-se disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Relativamente aos Acórdãos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), a indicação do número do processo e do relator será feita a final na Lista de Jurisprudência.

Caso não se indique o contrário, a referência a disposições normativas tem-se como sendo ao Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

### PALAVRAS-CHAVE:

Administração Tributária, Administração da Segurança Social, astúcia, atribuições patrimoniais, burla, burla por omissão, burla tributária, erro ou engano, execução vinculada, fraude, meios fraudulentos, prestação social de desemprego, rendimento social de inserção.

## Siglas e abreviaturas

Ac. – Acórdão

Art./Arts. – Artigo/Artigos

CJ – Coletânea de Jurisprudência

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-lei

Ed. - Edição

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Nº/ n.<sup>os</sup> – Número/números

Ob. Cit. – Obra Citada

P. – Página

Pp. - Páginas

P. e p. – previsto e punido

Proc. - Processo

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RJIFA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras

RSI – Rendimento Social de Inserção

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRE – Tribunal da Relação de Évora

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

TRP – Tribunal da Relação do Porto

*V. – Vide*

*V.g. – Verbi gratia*

## INTRODUÇÃO

O crime de burla tributária previsto e punido nos termos do Art. 87.º do RGIT corresponde a uma forma evoluída de captação do alheio, em que o agente, através do erro ou engano consegue que a Administração Tributária ou da Segurança Social se deixe espoliar<sup>1</sup>.

Inserida sistematicamente na categoria dos “crimes tributários comuns”, apesar de a sua aplicação mais frequente se verificar no âmbito fiscal, a incriminação da burla tributária, sem qualquer precedente na legislação portuguesa, apresenta-se como uma inovação da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, responsável pela aprovação do RGIT<sup>2</sup>, que não estando inicialmente prevista no Anteprojeto desse diploma legal, foi aí introduzida por razões puramente pragmáticas, como se verá mais adiante.

A norma incriminadora da burla tributária reproduz no essencial o tipo legal do crime de burla comum p. e p. nos termos dos Arts. 217.º e 218.º do CP, pelo que se explica a pertinência de transpor para o âmbito tributário uma das questões mais discutidas relativamente à burla comum, saber se essa pode ser cometida por omissão.

Na presente dissertação pretende-se então determinar a relevância jurídico-penal da omissão para efeitos de comissão do crime de burla tributária, p. e p. pelo n.º 1 do Art. 87.º do RGIT, em particular, por ser em relação a esse que mais se discute nos nossos tribunais a possibilidade de o crime de burla tributária ser cometido por omissão, o caso de não comunicação à Segurança Social de circunstâncias que a serem conhecidas por essa entidade determinariam que a mesma suspendesse ou cessasse o pagamento de prestações relativas à prestação social de desemprego, comumente designada como subsídio de desemprego, ou ao rendimento social de inserção, condutas que determinam um consequente enriquecimento do beneficiário dessas prestações à custa do Estado e que se têm vindo a verificar em número crescente com a crise económico-financeira que se tem vindo a atravessar em Portugal nos últimos anos e que não deixou incólume as famílias portuguesas.

Para melhor entendimento da questão que aqui nos propomos tratar dever-se-ão ter presentes duas considerações relacionadas com o estudo da temática dos crimes de

---

<sup>1</sup> Sousa, Jorge Lopes de Sousa/Santos, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 600.

<sup>2</sup> Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 241.

omissão. Em primeiro lugar, que a omissão é, ao lado da ação, uma das formas específicas de realização de um facto típico, podendo, verificado um certo condicionalismo, o tipo de crime de resultado tanto ser realizado através da prática de uma ação proibida, como através da omissão de um comportamento juridicamente exigido<sup>3</sup>. Em segundo lugar, que os crimes omissivos se distinguem entre os crimes omissivos puros ou próprios e impuros ou impróprios, correspondendo os primeiros “*aquelas omissões típicas que não têm correspondência num delito de acção*”<sup>4</sup> e os segundos “*aquelas outras para cuja tipicidade se torna necessária uma cláusula de equiparação à acção correspondente*”<sup>5</sup>, a qual se encontra estabelecida no Art. 10.º do CP<sup>6-7</sup> e reserva a sua aplicabilidade aos crimes de resultado ao estabelecer que “*quando um tipo legal de crime compreender um certo resultado, o facto abrange não só a acção adequada a produzi-lo como a omissão da acção adequada a evitá-lo...*”.

Sendo a burla tributária um crime de resultado, como será oportunamente demonstrado, e não encontrando a sua forma omissiva previsão expressa na lei, o tratamento da admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão depende de uma resposta em sentido afirmativo quanto ao preenchimento da mencionada cláusula de equiparação, aplicável subsidiariamente no âmbito tributário por via do Art. 3.º, alínea a) do RGIT, quando estejam em causa condutas subsumíveis ao mencionado Art. 87.º. O que pressupõe que nos munamos de algumas bases indiretamente relacionadas com a temática da burla tributária por omissão para que seja encontrada uma solução aceitável do ponto de vista jurídico e sobretudo, respeitadora do princípio da legalidade.

Nessa sequência, no capítulo I será feita uma análise da norma incriminadora da burla tributária, a qual incluirá uma breve referência à sua origem histórica, a determinação do bem jurídico protegido, a análise do seu tipo objetivo e subjetivo, a sua contraposição com a burla comum, p. e p. pelos Arts. 217.º e 218.º do CP e com a fraude fiscal, p. e p. pelos Arts. 103.º e 104.º do RGIT, incriminações que pela sua

---

<sup>3</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Tomo I, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 905.

<sup>4</sup> Idem, *ibidem*, p. 914.

<sup>5</sup> Idem, *ibidem*, p. 914.

<sup>6</sup> Idem, *ibidem*, p. 916.

<sup>7</sup> Adotando assim a posição dominante na doutrina, no sentido de que, com a cláusula de equiparação do Art. 10.º do CP, o legislador veio equiparar as omissões às ações previstas nos crimes de resultado da Parte Especial, não a posição defendida, primeiramente por Eduardo Correia e mais tarde por Teresa Quintela de Brito, no sentido de que essa disposição não corporiza uma cláusula de extensão da tipicidade pelo facto das normas da Parte Especial do Código Penal serem, geralmente, comuns à ação e à omissão, abrangendo a proibição de atividades que produzam certos resultados e também, o comando de levar a cabo condutas que obstem à sua produção (para mais desenvolvimentos, V. Jorge de Figueiredo Dias, ob. Cit., pp. 917-923).

proximidade e semelhança com a incriminação da burla tributária podem fornecer elementos relevantes para a formação da nossa posição acerca da relevância jurídico-penal da omissão para efeitos de comissão de um crime de burla tributária.

Após o que já estaremos em condições de nos debruçarmos sobre a problemática da admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão, o que faremos no capítulo II.

## **I - A BURLA TRIBUTÁRIA**

### **a. Antecedentes históricos**

Durante a vigência do RJIFA e do RJIFNA, antecedentes legislativos do RGIT, iniciou-se, na doutrina e jurisprudência portuguesas, uma acesa discussão que se prendia com a determinação da norma incriminadora à qual deveriam ser reconduzidos os comportamentos suscetíveis de configurar a prática de um crime de burla comum previsto no Art. 217.º do CP, que tivessem por finalidade uma prestação de natureza tributária. Designadamente, se esses comportamentos deveriam ser puníveis como crime comum, nos termos da referida disposição do CP ou como crime de fraude fiscal previsto no Art. 23.º do RJIFNA<sup>8-9</sup>.

Foi com o objetivo de pôr termo a essa discussão que se introduziu no RGIT a incriminação da burla tributária, o que, aliás, se clarificou na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 53/VIII na qual se pode ler que *“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...”*.

Até então, a doutrina largamente maioritária, acompanhada, a partir de 1996, por uma jurisprudência que se afirmava progressivamente consensual e pacífica, pugnava

---

<sup>8</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009, p.189.

<sup>9</sup> Existindo ainda um sector da doutrina muito reduzido que se pronunciava pela tese do concurso efetivo entre a burla comum e a fraude fiscal, rejeitada, com razão, pela doutrina maioritária por se entender que a conduta do agente atingia exclusivamente interesses financeiros do Estado, estando-se por esse motivo e com base nos Arts. 30/1.º do CP e 13.º do RJIFNA perante um concurso aparente de normas (Andrade, Manuel da Costa, «A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um ‘Crime De Resultado Cortado’?», in *Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários*, vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 284; Mesquita, Paulo Dá, «Sobre os crimes de fraude fiscal e burla», in *Direito e Justiça*, vol. XVI, tomo I, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001, pp. 137-139).

pela punibilidade dos referidos comportamentos exclusivamente a título de fraude fiscal, com o fundamento de que os mesmos apenas atingiam interesses do Fisco<sup>10</sup>. Nessa senda, o Acórdão do STJ n.º 3/2003 fixou jurisprudência no sentido de que “*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 prevêm o crime de natureza fiscal*”.

No entanto, com a criação do crime de burla tributária, o legislador do RGIT terá pretendido sufragar, apesar da clara oposição de algumas vozes<sup>11</sup>, o entendimento de uma minoria doutrinária e jurisprudencial que assentava na defesa de uma punição mais gravosa para as condutas em que o agente visasse o seu enriquecimento à custa do Estado, reconduzíveis ao crime de burla, do que para aquelas em que visasse simplesmente o seu não empobrecimento, reconduzíveis ao crime de fraude fiscal, por se entender que a gravidade do ilícito seria superior naquelas condutas<sup>12</sup>. Pretensão confirmada pelo Presidente da Comissão de Revisão do RGIT, ao escrever que “*se relativamente à fuga fiscal ainda muitos põem em causa a sua moralidade, discutindo a razoabilidade, necessidade ou utilidade das penas criminais, o mesmo não acontece com a burla. Aqui já não se trata apenas de não pagar, trata-se de enriquecer à custa daqueles que pagam*”<sup>13</sup>.

Opção legislativa que não causa estranheza se for tomado em consideração o panorama de forte indignação social vivenciado aquando da aprovação do RGIT, devido ao frequente uso de faturas falsas, prática corrente nos anos 90, sobretudo em sede de IVA<sup>14</sup>, as quais permitiam ao agente não só evitar o pagamento do tributo devido, como também enriquecer à custa do Estado<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> Andrade, Manuel da Costa, *ob. Cit.*, p. 289.

<sup>11</sup> Andrade, Manuel da Costa, *ob. Cit.*, pp. 281-282.

<sup>12</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p.193.

<sup>13</sup> Silva, Germano Marques da, «*Notas Sobre o Regime das Infracções Tributárias*», in *Direito e Justiça*, vol. XV, Tomo 2, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001, p. 66.

<sup>14</sup> Nos termos dos Arts. 19.º, n.º 1 e 22.º, n.º 1 do CIVA, o montante do imposto devido ao Estado é apurado pelo sujeito passivo com base na diferença entre o montante de IVA cobrado aos clientes com a venda de bens ou prestação de serviços e o suportado pelos clientes ao adquirirem os bens ou serviços. Se o primeiro montante for inferior ao último, o sujeito passivo tem direito à dedução desse excesso nos

## b. O bem jurídico

O bem jurídico tutelado, de forma imediata, pela norma incriminadora da burla tributária é o erário público<sup>16</sup>.

A proteção desse bem jurídico, apesar da norma não o dizer expressamente, o que aliás é comum à generalidade das normas penais<sup>17</sup>, infere-se da descrição do facto típico, nomeadamente da circunstância de incluir entre os seus elementos constitutivos o “enriquecimento do agente ou de terceiro”, o qual tendo como consequência lógica o prejuízo patrimonial do Estado, permite concluir que é esse prejuízo que a norma visa tutelar<sup>18</sup>.

A intenção de se proteger somente o erário público reforça o entendimento de que subjacente à elaboração do RGIT esteve uma intenção clara de afastar a burla tributária da fraude fiscal e aproximá-la da burla comum. A incriminação da burla tributária não pretende proteger os deveres de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal, inversamente à incriminação da fraude fiscal<sup>19</sup>, mas apenas o prejuízo patrimonial do Estado, o que a aproxima da burla comum, que, de acordo com a doutrina largamente maioritária, pretende tutelar o património globalmente considerado de acordo com uma conceção jurídico-económica<sup>20</sup>, segundo a qual o conceito de património para efeitos de tutela penal reconduz-se ao “conjunto de todas as ‘situações’ e ‘posições’ com valor económico, detidas por uma pessoa e protegidas pela ordem

---

períodos de imposto seguintes (Art. 22.º, n.º 4 do CIVA) e ainda, a exigir o seu reembolso nos termos dos n.ºs 5 e 6 da citada disposição do CIVA. Neste contexto, o uso de faturas falsas permitia forjar custos fiscalmente dedutíveis com o objetivo de se obterem reembolsos indevidos em sede de IVA ou diminuir o valor a pagar de IVA.

<sup>15</sup> Mesquita, Paulo Dá, «Sobre os crimes...», p. 118.

<sup>16</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190.

<sup>17</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português*, Vol. II, 2.ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2005, p. 22

<sup>18</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190.

<sup>19</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 230.

<sup>20</sup> Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 3ª ed, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2015, p. 679; Alegre, Carlos, *Crimes contra o património: notas ao Código Penal*, In Revista do Ministério Público, vol. 3 Lisboa, Minerva, 1988, pp. 105-110; Barreiros, José António, *Crimes contra o património*, Lisboa, Universidade Lusíada, 1996, p. 152; Costa, A. M. Almeida, «comentário ao Art. 217.º do Código Penal», in *Comentário Conimbricense do Código Penal: Parte Especial*, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 281; Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, «O crime de burla no código penal de 1982-95», in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. 35, n.º 2, Lisboa, 1994, pp. 329-331.

*jurídica ou, pelo menos, cujo exercício não é desaprovado por essa mesma ordem jurídica*<sup>21</sup>.

### **c. O tipo objetivo de ilícito**

O Art. 87.º, n.º 1 do RGIT, consagra a burla tributária, relativamente ao tipo objetivo de ilícito, como um crime comum, de execução vinculada, que reclama a participação da vítima e como um crime de dano e de resultado.

A classificação da burla tributária como um crime comum resulta, tal como na burla prevista no CP, do recurso ao pronome relativo “Quem” na descrição do tipo objetivo de ilícito, o que indicia que qualquer pessoa pode cometer o crime em análise<sup>22</sup>, não sendo portanto, exigida nenhuma qualidade especial ao infrator<sup>23</sup>.

A respeito desta primeira classificação releva esclarecer, sobretudo em relação às condutas que têm por objeto uma prestação de natureza fiscal, reconduzíveis à incriminação contida no Art. 87.º do RGIT, a desnecessidade da existência de uma efetiva relação tributária entre a Administração Tributária e o agente da infração, a qual, no caso de ser necessária para a prática do crime, pode ser por esse astuciosamente criada<sup>24-25</sup>.

A Burla Tributária, à semelhança da burla comum, apresenta-se como um crime de execução vinculada<sup>26</sup>, uma vez que a descrição do tipo pressupõe um especial modo de agir, ao estabelecer que a sua perpretação tem de se verificar “*por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos*”.

---

<sup>21</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 281.

<sup>22</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do Crime...*, p. 33.

<sup>23</sup> No mesmo sentido, Isabel Marques da Silva, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 159.

<sup>24</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190; Marques, Paulo, *Infracções Tributárias*, vol. I, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2007 p. 89.

<sup>25</sup> Em sentido contrário, pronuncia-se Paulo Dá Mesquita, entendendo que o crime de burla tributária exige que o infrator seja sujeito passivo de uma relação tributária, estando-se portanto, perante um crime específico («*A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto*», in *Revista do Ministério Público*, n.º 92, 2002, p. 63).

<sup>26</sup> Pinto, António Augusto Tolda/ Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 242; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 160; Teixeira, Carlos Adérito da Silva/ Gaspar, Sofia Margarida Correia, «comentário ao Art. 87.º do RGIT», in *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, vol. II, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011, p. 413.

Relativamente aos elementos constitutivos do crime de burla tributária parece existir um certo consenso por parte da doutrina<sup>27</sup> e também da jurisprudência<sup>28</sup> de que são pelo menos os seguintes: (i) uso de erro ou engano sobre factos, criado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante<sup>29</sup>; (ii) determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais; (iii) das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

A propósito da exigência do “*erro ou engano sobre factos*”, que encontra menção expressa na redação do Art. 217.º do CP, importa esclarecer que apesar do uso alternativo dessas expressões poder conduzir à interpretação errónea de que o legislador do Código Penal terá querido atribuir-lhes um significado diferente, essa não é a interpretação mais correta, pois apesar de alguns autores identificarem sentidos diferentes para os referidos conceitos<sup>30</sup>, essas posições assentam em pressupostos discutíveis, entendendo por isso a doutrina e jurisprudência maioritárias que as expressões “*erro*” e “*engano*” não têm no contexto da burla comum significados diferentes, ambos consubstanciam uma *falsa ou nenhuma representação da realidade, que funcione como vício do consentimento*<sup>31</sup>. Consideração que entendemos dever valer para a interpretação desse elemento quando transposto para a burla tributária.

Não obstante, o Art. 87.º, n.º 1 do RGIT não fazer referência expressa ao “*erro ou engano*”, é pacífica a sua aceitação enquanto elemento objetivo do tipo de burla tributária. Seguindo Costa Andrade, pode “*sustentar-se que o erro figura como*

---

<sup>27</sup> Antunes, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e seu Processo*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2004, pp. 126-127; Pinto, António Augusto Tolda/ Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 242; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190; Sousa, Jorge Lopes de Sousa/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 600; Teixeira, Carlos Adérito da Silva/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 413.

<sup>28</sup> V.g., Acórdãos do TRE de 08-11-2005, 07-12-2012, 28-01-2014, 30-10-2014 e 02-02-2016; Ac. do TRC de 26-01-2011; Ac. do TRP de 28-05-2014; Ac. do TRG de 30-11-2015.

<sup>29</sup> O Art. 113.º do RGIT que prevê a contraordenação de “*recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes*”, define “*documentos fiscalmente relevantes*” no seu n.º 4 como “*os livros, demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte*”.

<sup>30</sup> De entre esses autores destaca-se a de Marques Borges, segundo o qual estas expressões terão sido introduzidas na norma incriminadora da burla comum com o sentido que Beza dos Santos lhes dava, o qual considerava ainda na vigência do CP de 1886, em relação ao Art. 456.º que, o “*engano consistia na simples mentira, sem falácia, ardid ou astúcia*”, enquanto que o “*erro*” seria “*o resultado de uma mais complexa elaboração, através de ardis, artifícios ou astúcia*” (*Apud*, Carlos Alegre, *ob. Cit.*, 109). Posição que deve ser rejeitada pelo facto de na burla comum ser sempre exigida a astúcia, como se explicitará *infra*.

<sup>31</sup> Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal...*, p. 678; Alegre, Carlos, *ob. Cit.*, p. 109; Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, *ob. Cit.*, p. 323.

*momento não escrito da factualidade típica da Burla tributária, com a consequente redução teleológica do âmbito da incriminação*<sup>32</sup>. Acompanhando-se o citado autor, quanto à aceitação do recurso à analogia *in bonam partem* para fazer depender o preenchimento da norma incriminadora da burla tributária do pressuposto do *erro* com o significado que lhe é dado no contexto da burla comum<sup>33</sup>, ou seja, enquanto *“falsa ou nenhuma representação da realidade, que funcione como vício do consentimento”*<sup>34</sup>. Deste modo, o que releva para o preenchimento da norma é a criação, na Administração Tributária ou na Administração da Segurança Social, de uma falsa representação da realidade através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos.

À semelhança do que sucede com o *“erro ou engano”*, a norma incriminadora da burla tributária também não faz qualquer referência à *“astúcia”*, diferenciando-se também nesse aspeto da burla comum, a qual exige que o *“erro ou engano sobre factos”* seja *“astuciosamente”* provocado. Configurando, dessa forma, a *“astúcia”* um elemento essencial para o preenchimento da incriminação da burla comum, pois como esclarecem Fernanda Palma e Rui Pereira *“sem astúcia não pode haver burla – nem sequer tentada (...) sem actuação astuciosa a conduta do agente será atípica: ele nem sequer terá praticado actos executivos, no sentido do disposto no n.º 2 do artigo 22.º”*<sup>35</sup>.

A aceitação da *“astúcia”* enquanto elemento objetivo do tipo de burla tributária não é, contudo, tão pacífica como a do *“erro ou engano”*, não se logrando alcançar, na doutrina e jurisprudência, um consenso quanto a essa matéria.

No sentido da defesa da *“astúcia”* enquanto pressuposto do crime de burla tributária pronunciam-se, seguidos por alguma jurisprudência<sup>36</sup>, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, segundo os quais essa exigência *“está presente na referência aos meios fraudulentos, os susceptíveis de provocar astuciosamente o tal erro ou engano”*<sup>37</sup>.

Entendimento que transpõe para a burla tributária a controvérsia existente quanto à locução *“astuciosamente”* presente no n.º 1 do Art. 217.º do CP, que remonta à

---

<sup>32</sup> Andrade, Manuel da Costa, *ob. Cit.*, p. 289.

<sup>33</sup> Andrade, Manuel da Costa, *ob. Cit.*, p. 289.

<sup>34</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 601.

<sup>35</sup> Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, *ob. Cit.*, p. 324.

<sup>36</sup> V.g., Ac. do TRE de 08-11-2005; Ac. TRE de 13-01-2009, *in CJ*, Ano XXXIV, Tomo I, 2009, pp. 277-279; Ac. do TRC de 26-01-2011.

<sup>37</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 600.

expressão “artifícios fraudulentos” utilizada no Art. 451.º, n.º 3 do CP de 1886<sup>38</sup> e que opunha duas grandes teses.

Os defensores de uma dessas orientações, partindo do pressuposto de que existia correspondência entre o citado Art. 451.º, n.º 3 e o Art. 405.º do antigo *Code Pénal* francês<sup>39</sup>, entendiam que “*artifício fraudulento*” correspondia à tradução de “*manoeuvres frauduleuses*”, expressão que a doutrina e a jurisprudência francesas identificavam com os chamados “*mise-en-scène*”, ou seja, a prática de atos materiais propensos a favorecer uma visão falsa ou deturpada da realidade. De acordo com esta orientação, não bastaria que o agente mentisse para se estar perante uma burla, era necessário que tal mentira fosse acompanhada da realização de atos exteriores destinados a dar-lhe uma maior credibilidade, o que implicava a existência de uma encenação dirigida a facilitar o convencimento do sujeito passivo. Só nestes casos a agressão ao património revestiria a gravidade suficiente para justificar a intervenção do direito penal<sup>40</sup>. Entre nós Maria Fernanda Palma e Rui Pereira parecem continuar a defender esta posição<sup>41</sup>.

Já os seguidores da orientação oposta, entre nós Beleza dos Santos<sup>42</sup>, não identificavam os conceitos de “artifício fraudulento” e de “*manoeuvre frauduleuse*”, autonomizavam-nos, invocando para tal, entre outros, um argumento material, nos termos do qual a referida “*mise-en-scène*” não implicava, necessariamente, uma maior ofensividade da conduta em relação ao bem jurídico e, portanto não revestia necessariamente um conteúdo de desvalor acrescido em relação às restantes hipóteses.

---

<sup>38</sup> “Será punido com as penas do furto, segundo o valor da coisa furtada ou do prejuízo causado, aquele que defraudar a outrem, fazendo com que se lhe entregue dinheiro ou móveis, ou quaisquer fundos ou títulos, por algum dos seguintes meios:

1.º Usando de falso nome ou de falsa qualidade;  
2.º Empregando alguma falsificação de escrito;  
3.º Empregando artifício fraudulento para persuadir a existência de alguma falsa empresa, ou de bens, ou de crédito ou de poder supostos, ou para produzir a esperança de qualquer acidente.

§ único. A pena mais grave da falsidade, se houver lugar, será aplicada.”

<sup>39</sup> “Todo aquele que, ou usando falsos nomes ou falsas qualidades, ou empregando manobras fraudulentas para persuadir a existência de falsas empresas, de um poder ou crédito imaginário, ou para fazer nascer a esperança ou o receio de um sucesso, de um acidente ou de qualquer outro acontecimento quimérico, tenha feito com que lhe entreguem ou deem fundos, móveis, obrigações, bilhetes, promessas, recibos ou quitações e por um destes meios tiver defraudado, ou tentado defraudar a totalidade ou parte da fortuna de outrem, será punido com prisão de um até cinco anos e com multa de cinquenta a três mil francos”.

<sup>40</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 295.

<sup>41</sup> Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, *ob. Cit.*, p. 325.

<sup>42</sup> Santos, Beleza dos, «A burla prevista no Artigo 451.º do Código Penal e a fraude punida pelo Artigo 456.º do mesmo Código», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 76, Coimbra, Coimbra Editora, Lda., 1944, pp. 322-324.

Para esta conceção, o requisito para se estar perante um “*artifício fraudulento*” resumia-se “à exigência de que a conduta do agente consubstanciasse um particular engenho, habilidade, ou astúcia e, nessa aceção uma ‘mentira qualificada’”<sup>43</sup>.

Como esclarece Almeida Costa<sup>44</sup>, esta querela doutrinária nos termos em que se colocava à luz do CP anterior, não se justifica no âmbito do direito vigente, isto porque, logo na redação originária da norma incriminadora da burla (Art. 313.º do CP de 1982), o legislador abandonou o requisito do “*artifício fraudulento*” e substituiu-o por uma das expressões propostas por Beleza dos Santos, defensor da segunda orientação referida, passando a exigir-se apenas que o estado de erro do sujeito passivo fosse provocado “*astuciosamente*”. A redação do Art. 313.º, quanto a este elemento do tipo manteve-se após a reforma do CP de 1995, o que permite afastar a necessidade de verificação da prática de atos materiais (“*mise-en-scène*”) para cometimento do crime de burla.

Contudo, a tomada de posição do legislador do CP de 1982 não facilitou a tarefa do intérprete no que concerne à interpretação do conceito de “*astúcia*”. Na verdade, apesar de alguns autores<sup>45</sup> seguirem fielmente a conceção proposta por Beleza dos Santos, o conteúdo exato a atribuir a esse conceito continua a ser controvertido, não existindo uma definição unanimemente aceite do mesmo.

Sem grande dificuldade se constata que não só a primeira, mas também a segunda dessas teses, a qual terá sido adotada pelo legislador de 1892, não se coaduna com a consideração da “*astúcia*” enquanto elemento objetivo do tipo de burla tributária, pois, não obstante se reconhecer a possibilidade de algumas condutas reconduzíveis a essa norma poderem ser astuciosas no sentido de terem subjacente um especial engenho, arte ou habilidade de enganar e nessa medida uma mentira qualificada, não se pode ignorar que sobretudo no caso em que as condutas do agente visam prestações sociais, as quais assumem um papel central na presente dissertação, o “*erro ou engano*” é provocado através do simples preenchimento de formulários pré-aprovados, nos quais o agente declara factos que sabe que são falsos ou inexatos, alcançando dessa forma o direito a uma prestação social, que não obteria de outra forma<sup>46</sup>. Nestas condutas que constituem indiscutivelmente crimes de burla tributária, se preenchidos os restantes

---

<sup>43</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 296.

<sup>44</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 296.

<sup>45</sup> Alegre, Carlos, *ob. Cit.*, p. 109; Borges, J. Marques, *Crimes contra o Património em Geral*, Rei dos Livros, 1983, pp. 24-25.

<sup>46</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 413.

elementos do tipo de crime, parece bastar a simples mentira, o que como se constatou não integra o conceito de “*astúcia*” para nenhuma das referidas teses.

A elevação da astúcia à categoria de elemento objetivo do crime de burla tributária apenas seria defensável no caso de se adotar uma das concepções mais recentes cujo número de seguidores tem vindo a aumentar, segundo as quais a simples mentira pode ser suficiente para integrar o conceito de “*astúcia*” presente no Art. 217.º do CP<sup>47</sup>.

De entre essas concepções, deve salientar-se a de Almeida Costa<sup>48</sup> pela sua exatidão e por ser pioneira no afastamento das duas teses que remontam ao Código anterior. Para esse autor o conceito de “*astúcia*” diz respeito à adequação dos meios, pelo agente, ao burlado. Explica o autor que “*a conduta do agente comporta a manipulação de outra pessoa, caracterizando-se por uma sagacidade ou penetração psicológica que combina a antecipação das reações do sujeito passivo com a escolha dos meios idóneos para conseguir o objetivo em vista.*” Acrescenta que a experiência demonstra que a sagacidade utilizada comporta uma regra de “*economia de esforço*”, limitando-se o burlão ao que se mostra necessário em função das características da situação e da vítima. E será nessa adequação de meios que radica a inteligência, a astúcia que preside ao estereótipo social da burla. Refere ainda o autor que só esta perspetiva se harmoniza com “*o entendimento, hoje pacífico, de que a idoneidade do meio enganador utilizado pelo agente se afere tomando em consideração as características do concreto burlado*”.

Salvo o devido respeito, não entendemos que se deva elevar a “*astúcia*” à categoria de elemento objetivo do tipo<sup>49</sup>, pois contrariamente ao que sucede com o “*erro ou engano*”, em que a necessidade da sua verificação se infere claramente da exigência do crime de burla tributária ser cometido “*por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes ou outros meios fraudulentos*”, que não são mais do que a provocação de uma realidade falsa ou deturpada, a “*astúcia*” não é exigida pelo n.º 1 do Art. 87.º para o preenchimento da norma incriminadora.

---

<sup>47</sup> V.g., Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 298; Leal-Henriques, Manuel/Santos, Manuel Simas, *Código Penal Anotado*, vol. II, 3.ª ed., Porto, Rei dos Livros, 2000, p. 837; Garcia, M. Miguez/ Castela, J. M., *Código Penal: Parte Geral e Especial*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 919.

<sup>48</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 298.

<sup>49</sup> Nesse sentido, Carlos Adérito Teixeira/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 413; Ac. do TRE de 07-02-2006, *in CJ*, Ano XXXI, Tomo I, 2006, pp. 258-261.

Bem vistas as coisas, a expressão “*meios fraudulentos*”, diferentemente do que é entendido por Lopes Sousa e Simas Santos, parece ser usado apenas como alternativa às expressões “*falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante*” e, assim, como expressão que indicia a exigência do crime de burla tributária ser cometido por meio de “*erro ou engano*”<sup>50</sup>. O entendimento de que da expressão “*meios fraudulentos*” se pode deduzir a exigência de *astúcia*, pode trazer consequências indesejáveis que não terão sido as queridas pelos seus defensores, uma vez que, a expressão aí usada aproxima-se da expressão “*artifícios fraudulentos*” usada no CP de 1889, do que se poderia deduzir que o legislador pretendeu um regresso à antiga tese do “*mise-en-scène*”, o que aqueles não esclarecem.

Do *erro ou engano*, que não se entende ter de ser necessariamente criado de forma *astuciosa*, deve resultar a determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais<sup>51</sup>, do que decorre a classificação da burla tributária enquanto crime de relação, pois, semelhantemente à burla comum, depende da participação da vítima, no caso a Administração Tributária ou da Segurança Social<sup>52</sup>. Está-se portanto perante uma situação de autolesão, uma vez que é necessário que o sujeito passivo pratique os atos a que foi determinado pelo agente para que o crime se consuma.

Quanto a este segundo elemento constitutivo, atento o facto de a lei nada referir a esse propósito, pode questionar-se a necessidade da idoneidade ou aptidão dos meios usados pelo agente para induzir em *erro ou engano* a Administração Tributária ou a da Segurança Social e assim a determinar a efetuar atribuições patrimoniais.

Relativamente a essa questão, Lopes de Sousa e Simas Santos pronunciam-se pela desnecessidade da sua indagação nos casos de consumação do crime, defendendo que apenas releva averiguar se os meios empregues pelo agente são idóneos ou aptos para produzir o erro ou engano nos casos em que se pretende saber se determinados factos constituem tentativa de burla. Para os autores, o que importa é apurar se ao erro ou engano se segue o enriquecimento ilegítimo, não se o meio empregue “*era suficiente para enganar ou fazer cair em erro o homem médio suposto pela ordem jurídica, uma*

---

<sup>50</sup> Silva, Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário...*, p. 191.

<sup>51</sup> A definição de atribuição patrimonial deve ser buscada por referência à conceção jurídico-económica de património maioritariamente aceite pela doutrina para a burla comum (Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela penal...*», p. 65.)

<sup>52</sup> Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela penal...*», p. 64.

*vez que uma eventual culpa da vítima não pode constituir uma desculpa para o agente*<sup>53</sup>.

O entendimento proposto por esses autores pode ser aceite para a burla comum, apesar de existirem posições em sentido oposto<sup>54</sup>, campo em que o êxito da burla se pode dever ao claro descuido da vítima, mas que não se afigura como razoável culpabilizá-la, pois de outra forma estar-se-ia a patrocinar uma incongruência face ao regime dos outros crimes contra o património, como o furto (Art. 203.º do CP), onde a falta de diligência da vítima não interfere na punibilidade do agente<sup>55</sup> e, como tal fará todo o sentido defender que “*a eventual culpa da vítima não pode constituir desculpa para o agente*”<sup>56</sup>. Mas o mesmo já não será defensável no âmbito da burla tributária, pois nesta a vítima será a Administração Tributária ou da Segurança Social, entidades sobre as quais recai um especial dever de diligência quanto à sua atuação, o que para a Administração da Segurança Social, que assume no contexto desta dissertação especial relevância, encontra previsão expressa no Art. 69.º, alínea c) do DL n.º 220/2006, de 3 de Novembro, ao estabelecer que lhe compete “*assegurar o acompanhamento da situação do beneficiário tendo em vista, designadamente, o controlo de eventuais irregularidades*”.

Este último entendimento tem sido perfilhado pela maioria das decisões jurisprudências que se deparam com a questão<sup>57</sup>, merecendo destaque, neste contexto, a já citada decisão do TRE de 08-11-2005, que a propósito de um caso em que o arguido não comunicou ao serviços da Segurança Social o início do exercício de atividade profissional, o que determinaria a suspensão do pagamento das prestações do subsídio de desemprego, que lhe havia sido atribuído, entendeu que a sua conduta não preenchia o crime de burla tributária, entre outros motivos, pelo facto da nova entidade empregadora ter entregue à Segurança Social, através de suporte digital, as declarações de remuneração recebidas pelo arguido desde o início dessa atividade, o que determinaria, caso os serviços Segurança Social tivessem adotado uma atuação diligente, como estão obrigados, à deteção atempada dessa situação, podendo dessa forma ter evitado a entrega indevida de várias prestações.

---

<sup>53</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 601.

<sup>54</sup> Garcia, M. Miguez/Rio, J. M. Castela, *ob. Cit.*, pp. 918 e 919.

<sup>55</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 298.

<sup>56</sup> Leal-Henriques, Manuel/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 838.

<sup>57</sup> V.g., Ac.do TRE de 31-01-2006, *in CJ*, Ano XXXI, Tomo I, 2006, pp. 257-258; Ac. do TRC de 26-01-2011; Ac. TRE de 28-01-2014; Ac. do TRE de 30-10-2014;

Na verdade, a posição assumida por Lopes de Sousa e Simas Santos aparenta dever-se a um lapso dos autores, uma vez que muitas das considerações apresentadas a propósito da burla tributária foram transcritas da obra escrita por Simas Santos em coautoria com Manuel Leal-Henriques em que é abordada a burla comum<sup>58</sup>, o que se justifica pela já mencionada proximidade das incriminações. Não sendo, contudo, esta uma das situações em que seja defensável a mesma ideia para ambas devido à diferença de sujeito passivo, essa consideração parece ter sido inadvertidamente transcrita.

Com base no exposto, adota-se a posição que pugna pela necessidade dos meios usados pelo agente serem idóneos ou aptos para induzir em *erro ou engano* a Administração Tributária ou da Segurança Social<sup>59</sup>, pois de outra forma estar-se-ia a tutelar o incumprimento do dever de atuação diligente a que estas entidades estão adstritas.

Da atribuição patrimonial efetuada pela Administração Tributária ou da Segurança Social deve resultar o enriquecimento do agente ou de terceiro. Elemento constitutivo que compreende implicitamente o prejuízo patrimonial do Estado, apesar desse não ser elevado a elemento do tipo<sup>60-61</sup>, do qual emana a qualificação da burla tributária enquanto crime de dano e de resultado, dado que a sua consumação depende de uma lesão efetiva do bem jurídico protegido e de uma “*alteração externa espaço-temporalmente distinta da conduta*”<sup>62</sup>, respetivamente.

A locução “determinar”, presente no n.º 1 do Art. 87.º do RGIT, indicia que se deva transpor para a burla tributária as considerações feitas relativamente à burla comum quanto à necessidade de verificação de, pelo menos, um duplo nexos de causalidade entre os seguintes elementos constitutivos do tipo objetivo: (i) o uso de erro ou engano sobre factos por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outro meio fraudulento; e (ii) a determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais, das

---

<sup>58</sup> Leal-Henriques, Manuel/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*

<sup>59</sup> Nesse sentido, Carlos Adérito Teixeira e Sofia Margarida Correia Gaspar (*ob. Cit.*, p. 413), Germano Marques da Silva (*Direito Penal Tributário...*, p. 191), António Augusto Tolda Pinto e Jorge Manuel Almeida dos Reis Bravo (*ob. Cit.*, p. 242).

<sup>60</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 190.

<sup>61</sup> Em sentido não totalmente coincidente pronuncia-se Manuel da Costa Andrade, segundo o qual, será normal que o enriquecimento tenha como reverso o prejuízo patrimonial, mas que nada impede que possa haver enriquecimento sem prejuízo, criticando quanto a esse aspeto a incriminação da burla tributária, pelo facto de nesses casos se estar a punir o simples enriquecimento sem ter sido lesado o bem jurídico protegido pela norma (*ob. Cit.*, p. 288).

<sup>62</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, pp. 305-311.

quais resulte o enriquecimento do agente ou de terceiro<sup>63</sup>. Para a imputação objetiva não basta, portanto, a verificação individual desses elementos, carecendo essa de uma sucessiva relação de causa-efeito dos mesmos, o que faz da burla tributária um crime complexo, à semelhança da burla comum.

Ainda no contexto do tipo objetivo importa mencionar que o Art. 87.º do RGIT, além da burla tributária simples prevista no seu n.º 1, estabelece, paralelamente ao que sucede com a burla comum, mais dois graus de qualificação, a burla tributária agravada no n.º 2 e a especialmente agravada no n.º 3, as quais se aplicam aos casos em que a atribuição patrimonial for de valor elevado ou consideravelmente elevado, respetivamente. Valendo aqui os conceitos de valor elevado e consideravelmente elevado estabelecidos no Art. 202.º, alíneas a) e b) do CP<sup>64</sup>.

A penalidade aplicável varia portanto em função do espécie de burla tributária em causa e também do facto de o infrator ser uma pessoa singular ou coletiva. Assim, quando o agente do crime seja uma pessoa singular, a burla tributária simples é punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, a agravada com pena de prisão de um a cinco anos, a especialmente agravada com pena de prisão de dois a oito anos. Já se o agente do crime for uma pessoa coletiva, a burla tributária simples é punível com uma pena de multa até 720 dias, por força da regra do Art. 12.º, n.º 3 do RGIT que manda elevar para o dobro o limite máximo de uma penalidade aplicável a uma pessoa singular, a agravada com pena de multa de 240 a 1200 dias e a especialmente agravada com pena de multa de 480 a 1920 dias.

#### **d. O tipo subjetivo de ilícito**

A imputação subjetiva do crime de burla tributária depende da existência de dolo por parte do agente, pois à semelhança do que acontece com os restantes crimes previstos no RGIT, também em relação à burla tributária o legislador não previu a possibilidade de punição a título de negligência, a qual, nos termos do Art. 13.º do CP, aqui aplicável por via da remissão contida no Art. 3.º, alínea a) do RGIT, tem de estar especialmente prevista para que o agente possa ser punido a esse título<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Nesse sentido, Ac. TRE de 02-02-2016.

<sup>64</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 191.

<sup>65</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 161.

Definindo-se sinteticamente dolo, “enquanto conhecimento e vontade da realização do tipo objetivo”<sup>66</sup>, tal pressupõe que, em relação ao crime de burla tributária, o dolo abarque: a indução do sujeito passivo em erro, a determinação desse a efetuar atribuições patrimoniais e o seu enriquecimento ou o de terceiro.

Contrariamente ao que sucede com a burla comum, no âmbito da burla tributária parece ser consensualmente aceite que qualquer das modalidades de dolo previstas no Art. 14.º do CP pode sustentar a imputação subjetiva do crime de burla tributária. O que se compreende pelo facto de a burla do CP incluir entre os seus elementos constitutivos a “*astúcia*”, o que pode suscitar a questão de saber se o dolo eventual definido no n.º 3 do Art. 14.º pode servir como título de imputação subjetiva desse crime<sup>67</sup>, questão que já não se colocará para a burla tributária por esta não a integrar entre os seus elementos constitutivos.

Com isto não se pense que o preenchimento do tipo subjetivo está isento de controvérsias, sendo discutível se o preenchimento da incriminação da burla tributária se basta com o dolo genérico<sup>68</sup> ou exige um dolo específico como a burla comum, o que implicaria ser necessário demonstrar que o agente queria que o sujeito passivo efetuasse efetivamente atribuições patrimoniais das quais resultasse o seu enriquecimento ou de terceiro <sup>69</sup>.

No sentido de ser dada uma correta resposta a essa questão, importa considerar que a norma incriminadora da burla tributária, diversamente da norma incriminadora da burla comum, não exige para o preenchimento do tipo subjetivo a intenção do agente obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, exigência que faz desta última um delito de intenção<sup>70</sup> ao contrário da primeira.

Tomando por base essa consideração, a segunda tese não merece acolhimento, isto porque parece assentar numa transposição acrítica da interpretação doutrinária do

---

<sup>66</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, p. 349.

<sup>67</sup> Para mais desenvolvimentos, A. M. Almeida Costa (*ob. Cit.*, p. 309), Maria Fernanda Palma/Pereira, Rui Carlos (*ob. Cit.*, p. 331), Paulo Pinto de Albuquerque (*ob. Cit.*, p. 681).

<sup>68</sup> Nesse sentido, Carlos Adérito Teixeira e Sofia Margarida Correia Gaspar, *ob. Cit.*, p. 414; Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário...*, p. 191; Isabel Marques da Silva, *ob. Cit.*, p. 161.

<sup>69</sup> Ac. TRE de 07-02-2006; Antunes, Paulo José Rodrigues, *ob. Cit.*, p. 127; Paiva, Carlos, *Das infracções fiscais à sua persecução processual*, Coimbra, Almedina, 2012, p.114; Pereira, Rui Ribeiro, *O crime Fiscal No Contexto Ibérico*, 2008, disponível em [www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal\\_contextoiberico.pdf](http://www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf).

<sup>70</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, p. 309.

Art. 217.º do CP<sup>71</sup> para o domínio da burla tributária, o que não se deve aceitar pela circunstância da redação de ambas as normas incriminadoras, apesar de muitas vezes coincidente, não ser o relativamente a este aspeto. No que concerne à imputação subjetiva, o Art. 87.º do RGIT é assim menos exigente que a sua fonte, não exigindo a verificação de qualquer intenção de enriquecimento para a imputação a esse título.

#### **e. A relação com a burla comum**

Com a análise da norma incriminadora da burla tributária constatámos que essa apresenta uma estrutura, tanto ao nível do tipo objetivo como subjetivo, muito semelhante à norma incriminadora da burla comum, não obstante existirem algumas diferenças entre os dois tipos, o que se compreende por a previsão da primeira ter sido inspirada na segunda<sup>72</sup>.

Nessa sequência, a apreciação das semelhanças e das diferenças dessas duas figuras num subtítulo autónomo é de toda a pertinência, não só para se esclarecer a solução que deve ser seguida nos casos em que a conduta do agente preencha as duas incriminações, mas também para se determinar quando se pode ou não transpor para o domínio tributário as interpretações e considerações construídas em torno do tipo comum, através do que será possível concluir se é aceitável a transposição da doutrina elaborada acerca da admissibilidade jurídico-penal da burla comum por omissão, o que facilitaria o tratamento da questão que aqui se pretende dar resposta.

Em comum, como já se teve oportunidade de verificar, as duas figuras têm o facto de constituírem crimes comuns, de execução vinculada e de relação, pois ambas exigem para a consumação do crime a prática de atos pelo sujeito passivo, dos quais resulte o seu prejuízo patrimonial, no caso da burla comum, ou o enriquecimento do agente ou de terceiro, no caso da burla tributária. De onde emerge que ambos são crimes de dano e de resultado, uma vez que para a consumação do primeiro exige-se a lesão do património numa conceção jurídico-económica e no segundo a lesão do erário público, exigindo-se em ambos os casos uma “*alteração externo espaço-temporalmente distinta da conduta*”. Ao que se junta a circunstância dos dois serem crimes complexos, implicando a sua interpretação uma relação entre os vários elementos constitutivos do

---

<sup>71</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 191.

<sup>72</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 412.

tipo objetivo. Como já explicitado, entre esses elementos constitutivos, tanto a figura da burla comum como da tributária incluem a exigência de que o crime seja consumado através da provocação de “erro ou engano” por parte do burlão. Prevendo ambas três graus de qualificação em função do valor da atribuição patrimonial, o que se encontra previsto no Art. 87.º, n.ºs 1 a 3 para a burla tributária e nos Arts. 217.º, n.º 1 e 218.º, n.ºs 1 e 2 para a burla comum.

Além dessas semelhanças, já demonstradas supra, deve referir-se a circunstância de tanto a burla comum como a tributária serem puníveis a título de tentativa, o que é estabelecido pelo n.º 2 do Art. 217.º do CP para a primeira e pelo n.º 5 do Art. 87.º do RGIT para a segunda, sendo este um dos poucos crimes puníveis com pena até três anos em que a tentativa é punível<sup>73</sup>, excepcionando, dessa forma, a regra geral de que o crime só é punível a título de tentativa se a penalidade prevista para o crime consumado for superior a três anos de prisão (Art. 23.º, n.º1 do CP, aplicável às infrações tributárias *ex vi* Art. 3.º alínea a) do RGIT).

Apesar de a burla tributária ter ido beber ao tipo comum a maioria das suas características, existem, como se constatou, diferenças assinaláveis entre as duas figuras. Recorde-se que o tipo objetivo da burla comum exige para a perpetração do crime que o “*erro ou engano*” sejam “astuciosamente” provocados, exigência que não encontramos na burla tributária, tornando neste aspeto mais fácil a incriminação de uma conduta à luz do Art. 87.º do RGIT, pois afasta-se deste modo de toda a discussão existente em torno do conteúdo do conceito “astúcia” presente no tipo comum. Já a inserção entre os seus elementos constitutivos da necessidade de verificação de um enriquecimento do agente ou do terceiro torna, como já se teve oportunidade de confirmar, a incriminação da burla tributária mais restrita que a burla comum neste aspeto, pois essa basta-se com a verificação do prejuízo patrimonial do sujeito passivo e esta, além da exigência de verificação desse elemento que está implícito, ainda exige o enriquecimento do agente ou de terceiro.

Outra diferença também já mencionada, mas agora relativa ao tipo subjetivo, está relacionada com o dolo exigido, pois apesar de em ambos os casos não ser punível a burla negligente, no caso da burla tributária, de acordo com a conceção a que se aderiu, a consumação basta-se com o dolo genérico, já a burla comum exige, no n.º1 do

---

<sup>73</sup> Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, ob. Cit., p. 243.

Art. 217.º do CP, um dolo específico do agente ao fazer depender a consumação do crime da verificação por parte desse de uma “*intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo*”. A imputação do tipo subjetivo de ilícito é, desta forma, menos exigente na burla tributária.

O Art. 87.º, n.º 4 do RGIT, diferentemente do Art. 217.º, sem embargo desse comungar a mesma solução, consagra expressamente o princípio geral da consumpção, que impõe que o crime fim consuma o crime meio, a não ser que este último seja mais gravemente punível que aquele<sup>74</sup>.

Também no que toca às penalidades estabelecidas para a burla comum e para a tributária se verificam diferenças, não só relativamente às penalidades aplicáveis às pessoas coletivas por aplicação da referida regra do Art. 12.º, n.º 3 do RGIT, mas também às penalidades aplicáveis às pessoas singulares. Até à entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012, as penalidades aplicáveis às pessoas singulares pela prática de um crime de burla tributária eram equivalentes às aplicáveis pela prática de um crime de burla tributária, como assinalou Germano Marques da Silva na sua obra publicada em 2009<sup>75</sup>, no entanto, o Art. 155.º dessa lei veio alterar a penalidade aplicável à burla tributária agravada, passando o Art. 87.º, n.º 2 do RGIT a estabelecer uma pena de 1 a 5 anos para as pessoas singulares afastando a possibilidade de pena alternativa de multa até então prevista, o que a afastou do seu congénere que estabelece uma pena para as pessoas singulares até 5 anos, sem limite mínimo, à qual pode, em alternativa, ser aplicada uma pena de multa (Art. 218.º, n.º 1 do CP). Da constatação desta diferença decorre a clara opção do legislador de prever uma pena mais gravosa para a burla tributária, o que parece pretender refletir uma maior gravidade da lesão do bem jurídico protegido por esta incriminação.

Entre as características diferenciadoras, deve apontar-se o facto de na burla tributária não estar prevista a possibilidade da restituição ou reparação integral do prejuízo causado permitir a extinção da responsabilidade criminal, solução aplicável à burla comum nos termos do Art. 206.º, n.º 1 *ex vi* Art. 217.º, n.º 4, ambos do CP. Na burla tributária, apenas se prevê a possibilidade de atenuação especial da pena no caso de o infrator repor a verdade fiscal, pagar a prestação tributária devida e demais

---

<sup>74</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 72.

<sup>75</sup> Idem, *ibidem*, pp. 191-192.

acréscimos legais, até à decisão final ou no prazo nela fixado (Art. 22.º, n.º 2 do RGIT)<sup>76</sup>. Solução semelhante à que o CP estabelece para a burla comum estava prevista no Art. 22.º, n.º 1, na redação anterior à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, responsável pela aprovação do Orçamento de Estado para 2014, que admitia a possibilidade de dispensa da pena nos casos de burla tributária simples em que o agente procedesse ao pagamento da prestação tributária e demais acréscimos legais ou restituísse os benefícios injustificadamente obtidos até à dedução da acusação, desde que que à dispensa da pena não se opusessem razões de prevenção. Tal solução foi afastada pelo Art. 222.º da referida Lei n.º 83-C/2013 ao alterar de três para dois o limite máximo da penalidade dos crimes que poderiam estar sujeitos a essa regra, o que na senda da Lei 64-B/2011 reforça a ideia de que o legislador do RGIT tem vindo paulatinamente a considerar mais gravosa a lesão do bem jurídico protegido pela incriminação da burla tributária.

Por último, deve referir-se a diferença do tipo comum e tributário da burla quanto à marcha processual<sup>77</sup>. Na burla comum simples, a instauração de procedimento criminal depende de queixa (Art. 217.º, n.º 3 do CP), do que decorre a sua classificação como crime de natureza semipúblico, que aliás pode ter natureza particular nas situações em que o agente seja familiar da vítima, caso em que a instauração do procedimento criminal depende de acusação particular (Art. 207.º, n.º1, alínea a) *ex vi* Art. 217.º, n.º4). Já a burla tributária, em qualquer das suas modalidades, constitui um crime de natureza pública, como todos os crimes previstos no RGIT, pois a lei nada diz quanto à instauração do seu procedimento criminal<sup>78</sup>. Diferença que, na linha das duas anteriores, também parece indiciar uma maior gravidade deste ilícito penal quando comparado com a figura geral da burla.

Feito o contraponto entre as duas figuras, conclui-se não ser de aceitar a transposição para o domínio tributário de todas as interpretações e considerações construídas para a burla comum, pois sendo a burla tributária um crime de execução vinculada e não sendo a descrição dos tipos de burla comum e tributária totalmente coincidentes, apenas pode verificar-se essa transposição quanto aos pontos em que as figuras convergem. Não podendo, por essa razão, transpor-se, sem mais, toda a doutrina

---

<sup>76</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 165.

<sup>77</sup> Idem, *ibidem*, pp. 159-160.

<sup>78</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Processual Penal Português*, vol. I, 7.ª ed., Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2013, pp. 247-248.

e considerações existentes no nosso ordenamento a propósito da admissibilidade jurídico-penal da burla comum por omissão.

Como forma de fechar este subtítulo importa clarificar que nas situações em que a conduta do agente preencha tanto a norma incriminadora da burla comum como da tributária, apesar de ambas serem potencialmente aplicáveis, deve subsumir-se essa conduta apenas ao tipo tributário, pois entre as referidas incriminações verifica-se uma relação de especialidade, estando-se portanto perante um concurso aparente de normas, o que afasta a aplicação da regra geral do Art. 30.º, n.º 1 do CP aplicável aos concursos efetivos de infrações<sup>79</sup>. É assim porque nos casos em que a conduta do agente vise a violação de interesses tributários, a norma incriminadora da burla tributária incorpora os elementos essenciais da norma incriminadora da burla comum, abstratamente aplicável, à qual acrescem elementos suplementares ou especiais<sup>80</sup>, dos quais se destaca o facto de a conduta do agente ser dirigida à determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social à atribuição de prestações que só estas entidades têm competência para atribuir<sup>81</sup>, e como tal, por aplicação do princípio *lex specialis derogat legi generali*, a conduta do agente que preencha as duas incriminações só deve ser reconduzida à burla tributária (tipo especial) e não à burla comum (tipo fundamental)<sup>82</sup>. Solução que encontra previsão expressa no Art. 10.º do RGIT referente ao concurso entre ordenamentos distintos, do qual decorre que no caso de estarem em causa apenas interesses tributários, aplica-se a norma de Direito Penal Tributário, com o conseqüente afastamento de qualquer outra<sup>83</sup>.

#### **f. A relação com a fraude**

O RGIT prevê dois tipos legais de crimes de fraude, a fraude fiscal (Arts. 103.º e 104.º) e a fraude contra a Segurança Social (Art. 106.º), os quais tutelam não só o património financeiro do Estado, mas também o dever de colaboração leal dos cidadãos

---

<sup>79</sup> Ferreira, Manuel Cavaleiro de, Lições de Direito Penal: Parte Geral, Tomo I, reimpressão da 4.ª edição de setembro de 1992 e da edição de janeiro de 1989, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 529-530.

<sup>80</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 122.

<sup>81</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 159.

<sup>82</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, pp. 121-125.

<sup>83</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 71.

na determinação dos factos tributários<sup>84</sup>, a verdade e a transparência perante a Administração Tributária<sup>85</sup>.

A fraude, sobretudo a fiscal, é uma das infrações nucleares do RGIT<sup>86</sup>, sobre a qual a doutrina e a jurisprudência mais têm recorrido. Havendo muito a dizer sobre a mesma, pelo limite de caracteres a que estamos sujeitos limitaremos a nossa análise às matérias relacionadas com a burla tributária e às que de alguma forma possam contribuir para responder à questão central deste trabalho.

Ainda que a figura da fraude contra a Segurança Social possa assumir aqui um papel mais relevante, o crime de fraude fiscal constituirá a base desta análise, o que se justifica por a previsão legal daquela ser essencialmente constituída através de remissões para as previsões legais desta, tanto na sua forma simples (Art. 103.º) como qualificada (Art. 104.º)<sup>87</sup>, o que se comprova da leitura dos n.ºs 2 e 3 do Art. 106.º.

Da análise do Art. 103.º do RGIT resulta que para o preenchimento do tipo objetivo da fraude fiscal é necessária a prática de uma das condutas descritas nas alíneas do seu n.º 1, ou seja, a “*ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável*” (alínea a)), a “*ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária*” (alínea b)), ou da “*celebração de negócio simulado*” (alínea c)), desde que suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias (n.º1) e quando a vantagem patrimonial resultante dessas condutas não seja inferior a €15000 (n.º 2).

Apenas se consumando por via de uma dessas condutas, a fraude constitui um crime de execução vinculada<sup>88</sup>, convergindo nesse aspeto com o crime de burla tributária, bem assim como, em relação ao facto de ambos constituírem crimes públicos e serem cometidos através de meios fraudulentos. Mas diverge desse, na medida que faz depender a relevância jurídico-penal das condutas tipificadas de um limiar mínimo de punição (€ 15000)<sup>89-90</sup>, abaixo do qual os comportamentos reconduzíveis à incriminação

---

<sup>84</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 230.

<sup>85</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, pp. 453-454 e 472.

<sup>86</sup> Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 310.

<sup>87</sup> Silva, Isabel Marques da Silva, *ob. Cit.*, p. 215.

<sup>88</sup> Idem, *ibidem*, p. 206.

<sup>89</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 456.

da fraude constituem meras contraordenações<sup>91</sup>, o que indicia, por um lado, que o bem jurídico preponderante é o património do Estado (conceção patrimonialista do bem jurídico), pois se fossem os deveres de verdade e transparência perante a Administração Tributária não faria sentido a inserção de limiares quantitativos. A existência desses limiares só pode querer significar a opção de que a fraude apenas é punível nos casos em que a lesão do bem jurídico principal é mais gravosa, por outro lado, uma maior censurabilidade dos comportamentos reconduzíveis ao crime de burla, por nesses casos se estar perante um enriquecimento do agente ou de terceiro e não perante um mero não empobrecimento como nos casos de fraude, entendimento que, como já explicitado, impulsionou a autonomização daquele em relação a este último.

Ainda relativamente a esse limiar mínimo, que na esteira de Germano Marques da Silva entendemos tratar-se de um elemento constitutivo do crime de fraude<sup>92</sup>, importa clarificar que os valores relevantes para o preenchimento desse limite são os que devam constar da declaração a apresentar à Administração Tributária (Art. 103.º, n.º 3 do RGIT)<sup>93</sup>, elemento aglutinador das várias condutas ilegítimas que podem integrar o crime de fraude<sup>94</sup> (solução também aplicável à fraude contra a Segurança Social por via da remissão do n.º 2 do Art. 106.º). Do que decorre mais uma diferença entre os crimes em análise, uma vez que o crime de fraude pode resultar da prática de várias condutas ilegítimas, entre as quais se pode verificar um afastamento temporal e que podem ter como objeto leis tributárias distintas, sendo o elemento aglutinador a declaração a que o n.º 3 do Art. 103.º faz menção, só se consumando o crime com a sua apresentação, ou melhor, no termo do prazo para a sua apresentação, pois só nesse momento se induz a Administração Fiscal em erro suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias<sup>95</sup>, podendo até ao termo desse prazo, em caso de já ter sido apresentada uma declaração fraudulenta, ser substituída por uma que reflita a verdade fiscal nos termos do Art. 59.º, n.º3, alínea a) do CPPT<sup>96</sup>. Contrariamente ao que sucede quanto à burla

---

<sup>90</sup> Para o crime de fraude contra a Segurança Social esse limiar quantitativo é de € 7500 (Art. 106.º, n.º 1), o que indicia uma maior censurabilidade social das condutas reconduzíveis a essa incriminação, diferenciação introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, ao elevar o limiar mínimo da fraude fiscal para € 15000 e deixar intacto o da fraude contra a Segurança Social, o que alguns autores têm dificuldade em compreender (Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 216; Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, pp. 689-690).

<sup>91</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 690.

<sup>92</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 234.

<sup>93</sup> Paiva, Carlos, *ob. Cit.*, p. 126.

<sup>94</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 193.

<sup>95</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 456.

<sup>96</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 232.

tributária, âmbito em que cada conduta ilegítima corresponde à consumação de um crime, bastando que com cada uma dessas condutas a Administração Tributária ou da Segurança Social efetue atribuições patrimoniais da sua competência<sup>97</sup>.

Outra diferença verificada quanto ao tipo objetivo reporta-se à classificação que deve ser atribuída a cada um dos crimes. O crime de fraude deve ser classificado como um crime de perigo<sup>98</sup> e de resultado cortado<sup>99-100</sup>, uma vez que para o preenchimento do tipo objetivo da fraude basta que a conduta seja suscetível de causar a diminuição das receitas tributárias, não se exigindo a efetiva diminuição e, nessa medida, a efetiva lesão do bem jurídico, não sendo também necessária a produção de qualquer resultado, pois apesar da norma incriminadora mencionar as condutas e o resultado que essas prosseguem e que a norma pretende evitar, o resultado é irrelevante para a consumação do crime, havendo crime de fraude independentemente da produção do resultado, só relevando a sua verificação para efeitos de graduação da pena<sup>101</sup>. Já a consumação do crime de burla tributária depende, como se constatou, da efetiva lesão do bem jurídico e da “*alteração externo espaço-temporalmente distinta da conduta*”, o que impõe a sua classificação como crime de dano e de resultado.

Também neste contexto, releva referir que, diferentemente do que sucede no âmbito da burla tributária, as normas incriminadoras da fraude fiscal e contra a segurança social nas suas formas simples não admitem a punição a título de tentativa, pois estabelecem penas de prisão não superiores a três anos e não preveem especialmente essa possibilidade, apenas sendo punível a tentativa de fraude qualificada<sup>102</sup>, por aplicação da regra geral do Art. 23.º, n.º 1 do CP *ex vi* Art. 3.º, alínea a) do RGIT.

Poucas dúvidas existem acerca da classificação da burla tributária como crime comum, mas o mesmo já não se pode dizer quanto à fraude fiscal. Apesar de alguns autores o classificarem como crime comum pelo facto de a norma não exigir ao autor do

---

<sup>97</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, pp. 193-194.

<sup>98</sup> Antunes, Paulo José Rodrigues, *ob. Cit.*, p. 155; Paiva, Carlos, *ob. Cit.*, p. 129; Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 231.

<sup>99</sup> Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela...*», p. 59; Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 313; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, pp. 207-208.

<sup>100</sup> Sobre a classificação dos crimes de perigo e de resultado cortado: Germano Marques da Silva, *Direito Penal Português: Teoria do crime...*, pp. 34-37.

<sup>101</sup> Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 310; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, pp. 207-208.

<sup>102</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 690.

crime nenhuma qualidade especial<sup>103</sup>, entendemos que tal raciocínio não se coaduna com o preceito incriminador da fraude, pois a exigência dessa qualidade especial do infrator está implícita, pelo menos, nas condutas a que se referem as alíneas a) e b), uma vez que pressupondo o crime a apresentação de uma declaração, só quem tem esse dever é que pode com a sua conduta preencher esta norma incriminadora<sup>104</sup>, devendo, por este motivo, classificar-se o crime de fraude previsto no Art. 103.º do RGIT como um crime específico próprio, uma vez que é a referida qualidade especial que fundamenta a responsabilidade penal do agente<sup>105</sup>, a par do que sucede no âmbito da fraude contra a segurança social, em relação à qual o legislador clarificou no n.º 1 do Art. 106.º do RGIT o círculo de agentes possíveis dessa infração. Apenas quando o crime seja praticado através da conduta prevista na alínea c) do Art. 103.º, n.º 1, é possível aceitar a sua classificação como crime comum, não quanto àquele sobre o qual recai o dever de apresentar a declaração, pois para esse o crime é específico próprio, mas quanto às pessoas que com ele celebram o negócio simulado, as quais não têm de revestir qualquer qualidade especial<sup>106</sup>. O crime de fraude diferencia-se desta forma do crime de burla no que concerne aos agentes possíveis do crime, pois ao contrário desse, em que qualquer pessoa pode praticar o facto típico, neste apenas o podem praticar o contribuinte que tem o dever de apresentar a declaração referida no Art. 103.º, n.º 3, no caso da fraude fiscal, ou as entidades empregadoras, os trabalhadores independentes e os beneficiários da segurança social, no caso da fraude contra a Segurança Social.

Outro fator de diferenciação entre os crimes de burla tributária e de fraude tem a ver com a circunstância de apenas a primeira ser um crime de relação, não exigindo a fraude a prática de atos pelo sujeito passivo para que o crime se consume, basta a conduta do agente<sup>107</sup>.

Também no que concerne ao tipo subjetivo pode ser difícil afirmar uma equivalência absoluta entre as figuras, o que dependerá da posição que se adotar quanto à interpretação da locução “que visem”, uma das questões mais discutidas a propósito da redação do Art. 103.º, n.º 1 do RGIT<sup>108</sup>, que pode ser interpretada no sentido de

---

<sup>103</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 205.

<sup>104</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 235.

<sup>105</sup> Sobre a distinção entre crime específico próprio e impróprio: Carlos Adérito Teixeira e Sofia Margarida Correia Gaspar, *ob. Cit.*, p. 457.

<sup>106</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, pp. 457-458.

<sup>107</sup> Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela...*», p. 59.

<sup>108</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia., *ob. Cit.*, p. 456.

apenas exigir que as condutas tipificadas nas alíneas dessa disposição sejam adequadas a causar a diminuição das receitas tributárias, bastando, segundo os defensores desta tese, o dolo genérico para o preenchimento do tipo subjetivo<sup>109</sup>, tal como na burla tributária, mas também pode ser interpretada como exigindo um dolo específico, ou seja, além do dolo genérico em qualquer das suas modalidades (Art. 14.º do CP), seria também necessária a verificação de uma intenção por parte do agente de diminuição das receitas tributárias<sup>110</sup>, afastando-se, nessa medida, da burla tributária.

Como a opção pela classificação da fraude enquanto crime de resultado cortado evidencia, pois essa classificação implica a existência de um elemento subjetivo específico<sup>111</sup>, propendemos para seguir a segunda tese, uma vez que o uso do verbo “visar” aponta para uma intencionalidade subjetiva, sendo meramente redundante a sua inserção na norma se não fosse essa a intenção do legislador, já que a locução “susceptíveis de causarem” já refletiria a necessidade de aptidão das condutas para a diminuição das receitas tributárias, não se justificando o recurso às duas expressões caso se entendesse que tinham a mesma finalidade<sup>112</sup>. Concordando-se também com Germano Marques da Silva, que apesar de já ter defendido a primeira tese<sup>113</sup>, terá mudado de posição por entender dever-se restringir esta incriminação, para que sejam deixadas de fora certas condutas que não devem ser merecedoras de censurabilidade penal<sup>114</sup>.

Bem vistas as coisas, sendo o património do Estado o bem jurídico primacialmente protegido, apesar de também se pretender proteger a verdade e transparência tributárias, bem como, a colaboração com a Administração Tributária, faz sentido que apenas seja criminalmente sancionado pela prática do crime de fraude quem almeje a lesão desse bem jurídico, não aqueles que numa posição de fragilidade sejam “forçados” a cometer em coautoria com aquele que tem o dever de apresentar a declaração a que o n.º 3 do Art. 103.º faz menção.

---

<sup>109</sup> Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *ob. Cit.*, p. 310; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 208; Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, pp. 456-457.

<sup>110</sup> Antunes, Paulo José Rodrigues, *ob. Cit.*, p. 155; Marques, Paulo, *ob. Cit.*, p. 117; Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela...*», pp. 59-60.

<sup>111</sup> Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela...*», nota de rodapé n.º 14, pp. 59-60.

<sup>112</sup> Idem, *ibidem*, nota de rodapé n.º 14, pp. 59-60.

<sup>113</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 231.

<sup>114</sup> Entendimento transmitido nas aulas de Direito Penal Económico ministradas na Universidade Católica Portuguesa no âmbito do Mestrado Forense no ano letivo de 2015/2016.

Apesar de ambos os crimes admitirem três graus de qualificação e preverem penalidades semelhantes para os três, distinguem-se pelo facto de a forma qualificada da fraude, aplicável não só à fraude fiscal mas também à fraude contra a segurança social (Art. 106.º, n.º 3 do RGIT), estar prevista num preceito autónomo (Art. 104.º do RGIT) e não na mesma norma que prevê a sua forma simples, ao contrário do que sucede com a burla tributária, que prevê as formas de burla agravada nos n.ºs 2 e 3 do Art. 87.º. Diferenciação que se compreende pela circunstância de na burla tributária apenas se atender ao valor para efeitos de qualificação, enquanto na fraude, a qualificação depende ou da verificação de pelo menos duas das circunstâncias referidas no n.º 1 do Art. 104.º, que nenhuma relação têm com o valor da vantagem patrimonial ilegítima, ou de uma das circunstâncias elencadas nas alíneas do n.º 2, de entre as quais a estabelecida na alínea b), introduzida pela citada Lei n.º 64-B/2011, que se aproxima da burla tributária, bem como a estabelecida no n.º 3, na qual se prevê a burla especialmente qualificada, pois em ambos os casos a qualificação depende do valor da vantagem patrimonial ilegítima, o que mais uma vez denota que o património do Estado é o bem jurídico prevalecente<sup>115</sup>. Não se devendo, no entanto, ignorar que os valores dos quais depende a qualificação da fraude são muito mais elevados do que os exigidos para a qualificação da burla, o que também evidencia a maior gravidade de ilicitude associada a este último crime.

A mais assinalável das diferenças entre os crimes de fraude e de burla tributária, pelo facto de se relacionar diretamente com o objeto central desta exposição, prende-se com a admissão expressa da comissão desses crimes por omissão. O Art. 103.º, ao invés do Art. 87.º, admite expressamente na alínea b) do seu n.º 1, aplicável também no domínio da fraude contra a segurança social (Art. 106.º, n.º 2), a comissão desse crime através de uma conduta integralmente omissiva<sup>116</sup>, pois integra entre o elenco taxativo das condutas típicas enunciadas no Art. 103.º, a “*ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária*”, o que não é nada mais do que a não entrega de declarações relativas a factos que deveriam ser revelados à Administração Fiscal, no caso da fraude fiscal, ou à Administração da Segurança social, no caso da fraude contra a Segurança Social. O RGIT consagra dessa forma uma previsão expressa da admissibilidade do crime de fraude ser perpetrado por omissão

---

<sup>115</sup> Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, p. 454.

<sup>116</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, p. 233; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 206.

(omissão pura), previsão que não encontramos para a burla tributária, estando a admissibilidade jurídico-penal da sua comissão por omissão dependente do preenchimento da cláusula de equiparação plasmada no Art. 10.º do CP (omissão impura). Podendo, por isso, as figuras convergirem ou divergirem neste aspeto de regime consoante a posição que se adote quanto à admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão.

Por fim, importa mencionar que uma mesma conduta pode preencher tanto a incriminação da fraude como da burla tributária agravada ou especialmente agravada, não da burla tributária simples porque a fraude só é punível caso se atinja o limiar quantitativo de que depende a sua relevância jurídico-penal, uma vez que a incriminação da fraude fiscal também criminaliza as condutas elencadas nas suas alíneas que visem “a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais” e a incriminação da fraude contra a segurança social, as que visem “o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social”, ou seja, condutas que visam um enriquecimento à custa do Estado, as quais, desde que se verifiquem os restantes pressupostos do Art. 87.º do RGIT, também preenchem a incriminação da burla tributária.

Relativamente a essa questão, algo controversa, aderimos àquela que tem sido a solução mais aclamada e que já foi objeto de fixação de jurisprudência<sup>117</sup>, que consiste na defesa de um concurso aparente de normas, por estarem exclusivamente em causa interesses financeiros do Estado, para o que vale o princípio da subsidiariedade, segundo o qual prevalece a norma que preveja a pena mais grave, que será a norma incriminadora da burla tributária<sup>118</sup>. Solução a que sempre chegaria por meio de uma correta interpretação do n.º 4 do Art. 87.º do RGIT, que consagra expressamente, não só o princípio da consumpção, como já se explicitou, mas também a regra de que as condutas em que sejam utilizados meios fraudulentos, como são as tipificadas no n.º 1 do Art. 103.º do RGIT, que tenham como fim o enriquecimento à custa do Estado, são puníveis pelo crime de burla tributária, não pelos dois preceitos incriminadores, o que constituiria uma violação do princípio constitucional da proibição da dupla valoração do

---

<sup>117</sup> Ac. do STJ de fixação de jurisprudência n.º 3/2003, sumário disponível em [www.stj.pt](http://www.stj.pt).

<sup>118</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, p. 192.

mesmo facto (Art. 29.º, n.º 5 da CRP), estando-se portanto perante um princípio de subsidiariedade explícita<sup>119</sup>.

## II - BURLA TRIBUTÁRIA POR OMISSÃO?

### a. Génese

A origem da problemática da admissibilidade jurídico-penal do crime de burla por omissão no ordenamento jurídico português está essencialmente ligada, tendo sido nesse contexto que assumiu maior relevância, à redação da incriminação da burla comum simples adotada no n.º 1 do Art. 212.º do Anteprojeto da Parte Especial do CP de 1982 que, influenciado pelo n.º 1 do Art. 263.º do CP alemão<sup>120</sup>, estabelecia o seguinte: *“Quem, com intenção de obter para si ou para terceiros um enriquecimento, através de erro ou engano sobre factos, que astuciosamente, provocou ou aproveitou, determinar outrem à prática de atos que lhe causam, ou causam, a outra pessoa, prejuízos patrimoniais, será punido com prisão até 3 anos”*.

Ao utilizar a expressão “aproveitou” em alternativa à expressão “provocou”, o n.º 1 do Art. 212.º do Anteprojeto do CP consagrava expressamente a admissibilidade jurídico-penal da comissão do crime de burla por omissão, semelhantemente à norma alemã que lhe serviu de inspiração, prevendo-se assim, relativamente à burla comum, um crime puro de omissão, pois da redação da norma resultava como comportamento típico não só aquele em que o agente provocasse astuciosamente, através de um fazer, o erro ou engano da vítima, mas também aquele em que se aproveitasse astuciosamente, através de um não fazer, do pré-existente erro ou engano da vítima.

No entanto, Figueiredo Dias, na Comissão Revisora, veio pronunciar-se contra o emprego da fórmula “aproveitou” por considerar que a punição da burla por omissão conduziria a um alargamento excessivo do tipo de ilícito. Posição contrária assumiu Eduardo Correia, autor do Anteprojeto, que se debateu pelo não afastamento da punição da burla por omissão, alegando que dessa forma não se alargaria demasiado o tipo, pois

---

<sup>119</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, pp. 164-165.

<sup>120</sup> “1. Quem, para alcançar para si ou para terceiros uma vantagem patrimonial ilícita, provocar ou manter um erro, referindo factos ou alterando ou dissimulando factos verdadeiros, causando prejuízo ao património alheio, será punido por burla até 5 anos e privação de direitos cívicos. (...)”.

sempre ficaria limitado pela exigência do aproveitamento ter sido astucioso e pelo facto de haver um dever de informar e esclarecer por parte do agente<sup>121</sup>.

Apesar do esforço assumido por Eduardo Correia no sentido de manter a punição expressa da burla comum por omissão, a referência ao “aproveitamento” não foi retirada pela comissão revisora, mas foi eliminada no texto final do Art. 313.º, n.º 1 do CP de 1982, não tendo sido reintroduzida em nenhuma das revisões posteriores desse diploma.

Com essa eliminação desencadeou-se um debate doutrinário e jurisprudencial acerca da admissibilidade jurídico-penal do crime de burla por omissão, que ainda hoje se mantém, uma vez que o Art. 217.º, n.º 1, introduzido pela revisão de 1995 ao CP e atual preceito incriminador da burla comum simples, numa redação semelhante ao seu antecessor, o referido Art. 313.º, n.º 1, estabelece que, “ *Quem, com intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, por meio de erro ou engano sobre factos que astuciosamente provocou, determinar outrem à prática de actos que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízo patrimonial é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa*”. Ora, de diferente da sua versão originária, o Art. 217.º, n.º1 do CP apenas prevê a multa enquanto pena alternativa à pena de prisão, continuando a nada esclarecer quanto à possibilidade da comissão desse delito por omissão. Sendo este, como se começou por dizer, um dos temas atualmente mais discutidos no âmbito da burla comum, cuja transposição para o âmbito da burla tributária se mostra inteiramente adequada devido à demonstrada proximidade entre ambas as figuras.

#### **b. A transposição para a Burla Tributária**

Do n.º1 do Art. 87.º do RGIT, base legal da burla tributária simples, que se limita a dispor que, “*quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias*”, não resulta, à semelhança do que sucede com o atual preceito incriminador da burla comum, a previsão expressa da burla tributária omissiva, isto porque não se encontra na redação da norma qualquer expressão

---

<sup>121</sup> *Actas das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal – Parte Especial, vol. I, 1979, pp. 120-121.*

relativa ao “aproveitamento” pelo agente do “erro ou engano” em que se encontra a vítima, no presente caso, a Administração Tributária ou da Segurança Social, diversamente do que sucedia com o disposto no já citado Art. 212.º do Anteprojeto do CP de 1982. Circunstância que, no entanto, não afasta em absoluto a possibilidade de cometimento por omissão da infração tributária em análise, apenas obriga ao recurso à cláusula de equiparação da omissão à ação contida no Art. 10.º do CP, o que convoca, desde logo, para esta discussão, o princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado no Art. 29.º da Lei Fundamental. Pois consubstanciando a cláusula de equiparação da omissão à ação uma cláusula extensiva da tipicidade, impõe-se que se tenha todas as cautelas do ponto de vista do princípio da legalidade, cujo conteúdo fundamental determina que não pode existir nem crime, nem pena que não advenham de uma lei prévia, escrita, estrita e certa<sup>122</sup>, princípio que se traduz no brocardo: “*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia, scripta, stricta et certa*”.

Antes de se atentar no Art. 10.º do CP para efeitos de se determinar se o crime de burla tributária pode ser cometido por omissão, importa clarificar que esse se aplica subsidiariamente às infrações criminais previstas no RGIT, por via da alínea a) do seu Art. 3.º, pela constatação de um caso omissivo, pois inexiste no âmbito deste diploma norma que regule a matéria tratada por aquela disposição e, por se estar perante um caso que deveria ser regulamentado, uma vez que a regulamentação dessa matéria não é contrária ao RGIT, condição a que Lopes de Sousa e Simas Santos sujeitam a aplicação de uma regra da Parte Geral do CP no âmbito do RGIT<sup>123</sup>.

A disposição inserida no Art. 10.º do CP condiciona a equiparação da omissão à ação à verificação de três requisitos, a saber: (i) o crime em relação ao qual se pretende fazer a equiparação tem de corresponder a um crime de resultado (n.º1); (ii) a intenção da lei não pode ser, no caso concreto, a da não equiparação (n.º1, *in fine*); (iii) sobre o omitente tem de recair um dever jurídico que pessoalmente o obrigue a evitar o resultado estabelecido na norma incriminadora (n.º2). Sendo portanto necessário para se determinar a admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão averiguar da verificação dos requisitos do Art. 10.º do CP.

Dependendo a consumação do crime de burla tributária de uma atribuição patrimonial efetuada pela Administração Tributária ou da Segurança Social da qual

---

<sup>122</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, p. 177.

<sup>123</sup> Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, pp. 58-59.

resulte o enriquecimento do agente, este deve ser qualificado como crime de resultado nos termos supra expostos, estando, deste modo, indiscutivelmente verificado o primeiro dos pressupostos de que o Art. 10.º, n.º 1 do CP faz depender a equiparação da omissão à ação, de acordo com o qual “*quando um tipo legal de crime compreender um certo resultado, o facto abrange não só a acção adequada a produzi-lo como a omissão da acção adequada a evitá-lo...*”, o que abre portas para a verificação dos restantes pressupostos de equiparação. Sendo também este o entendimento da jurisprudência e autores que se debruçam sobre este tema, não se conhecendo qualquer posição no sentido de que este primeiro pressuposto não está verificado. As divergências surgem quanto ao preenchimento dos restantes pressupostos, nomeadamente quanto à não verificação da ressalva contida na parte final do n.º 1 do Art. 10.º do CP, requisito de equiparação em torno do qual gira toda a discussão relativa à admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão.

Antes de se apresentar os principais argumentos esgrimidos pelas duas grandes teses que se contrapõe quanto a esta temática, releva tomar em consideração que a circunstância de a burla tributária ser um delito de execução vinculada levanta dúvidas acrescidas, pois sendo o fundamento da equiparação, permitida nos termos do Art. 10.º do CP, a consideração de que, em relação a um determinado tipo de ilícito, existe uma certa identidade entre o desvalor da omissão e o desvalor da ação<sup>124</sup>, pode suscitar-se a questão de saber se a norma incriminadora ao prescrever um determinado modo de agir para se alcançar o resultado por ela estabelecido não pretendeu afastar a possibilidade de equiparação da omissão à ação nele descrita para efeitos de sancionamento penal. Sendo esse, na verdade, o entendimento de alguns autores, como Maria Fernanda Palma e Rui Pereira, argumento que, aliás, apresentam contra a admissibilidade do cometimento do crime de burla comum por omissão, o que fundamentam com base no facto de a equiparação da omissão à ação só ser admitida para os crimes de resultado por nesses casos ser preponderante o desvalor do resultado em relação ao desvalor da ação, o que já não acontece no caso de se estar perante um crime cuja norma incriminadora exige um especial modo de agir, situação em que o desvalor da ação assume um peso decisivo relativamente ao desvalor do resultado<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, p. 920.

<sup>125</sup> Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, *ob. Cit.*, p 326.

Também Germano Marques da Silva, inserindo-se na mesma linha de entendimento que já havia sido defendida por Cavaleiro de Ferreira<sup>126</sup>, considera que quanto aos crimes de execução vinculada a intenção da lei é a de que a perpetração desse crime por omissão não seja punida, o que o Professor justifica com base no raciocínio de que se apenas as ações que se insiram no modo de agir especial descrito na norma são típicas, deixando de fora todas as outras ações causais, não deve ser admitido que a omissão possa equivaler a certos tipos de ação e, que dessa forma, tenha mais valor para o direito que as ações causais que não são típicas<sup>127</sup>.

Caso se adotasse este entendimento, a admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão seria recusada. No entanto, como se poderá constatar da leitura dos subtítulos subsequentes, a jurisprudência e doutrina que se pronunciam sobre este tema não o adotam, pois mesmo os que se pronunciam pela inadmissibilidade da burla por omissão não invocam este argumento, parecendo existir um entendimento comum de que o carácter vinculado de um delito não obsta à sua consumação de forma omissiva.

### **c. A admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão**

A favor da admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão tem-se manifestado um setor da jurisprudência, cada vez com maior expressão, que funda a sua posição nos argumentos aduzidos a favor da admissibilidade jurídico-penal da burla comum por omissão.

Assim, esta corrente jurisprudencial, apoiada na posição apresentada por Almeida Costa, no seu comentário ao preceito incriminador da burla comum, relativamente à possibilidade de comissão desse crime por omissão, transcreve em muitas decisões<sup>128</sup>, como ponto de partida, o entendimento desse autor no sentido de que “...o facto de se tratar de um delito de execução vinculada não constitui impedimento absoluto da equiparação da omissão à acção (...) o ‘modus operandi’ da burla representa, apenas, uma das modalidades que pode assumir a ofensa a interesses de natureza patrimonial, não lhe atribuindo o direito positivo português um qualquer desvalor adicional em

---

<sup>126</sup> Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *ob. Cit.*, pp. 103-104.

<sup>127</sup> Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Português: Teoria do Crime...*, p. 67.

<sup>128</sup> V.g., Ac.do TRP de 28-05-2014; Ac. TRE de 03-11-2015;

*relação às que subjazem, por exemplo aos crimes de furto e dano. À semelhança do que se passa no tocante aos últimos, não se detectam, pois, razões de fundo que obstem à punição da burla a título de comissão por omissão, desde que preenchidos, os requisitos gerais do artº 10º do CP.<sup>129</sup>”*

Nesse seguimento, as várias decisões dos tribunais superiores que adotam esta posição têm procurado demonstrar a possibilidade de preenchimento da cláusula de equiparação da omissão à ação presente no Art. 10.º do CP, com especial ênfase na demonstração da existência de um dever de garante, ou seja, um dever jurídico que pessoalmente obrigue o agente a evitar o resultado (n.º 2) e na não verificação da parte final do n.º 1 do Art. 10.º, onde o legislador consagrou uma ressalva à equiparação da omissão à ação nos crimes de resultado socorrendo-se da locução: “*salvo se outra for a intenção da lei*”.

No sentido de comprovar que a ressalva consagrada na parte final do n.º 1 do Art. 10.º do CP não obsta à equiparação da omissão à ação no que se refere ao crime de burla tributária, tem-se entendido<sup>130</sup>, seguindo-se os ensinamentos de Figueiredo Dias, que essa ressalva não opera automaticamente no caso de se estar perante um crime de execução vinculada, também nesses casos seria possível afirmar essa equiparação, desde que, através de uma valoração autónoma da ilicitude, se alcance de forma segura a conclusão de que em relação a um certo tipo de ilícito o desvalor da omissão corresponde essencialmente ao desvalor da ação<sup>131</sup>.

Com o objetivo de se fundamentar a correspondência entre o desvalor da omissão e o da ação nos crimes de burla tributária argumentou-se no Ac. do TRE de 03-11-2015, em que se apreciou a possibilidade de constituir crime de burla tributária por omissão a não comunicação à Segurança Social de circunstância que determinaria a cessação do pagamento das prestações do rendimento social de inserção que fora atribuído à arguida, que “*essa valoração autónoma, atentas, por um lado, as especiais necessidades de solidariedade social que se visam com a atribuição do RSI, por outro, a preocupação da transparência da situação dos contribuintes que dele beneficiam – quanto aos pressupostos legais de que depende a sua atribuição, mas também quanto à sua alteração – permite concluir que o desvalor da omissão do agente - que, sabendo que*

---

<sup>129</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, pp. 308-309.

<sup>130</sup> V.g., Ac. do TRP de 28-05-2014; Ac. do TRE de 03-11-2015.

<sup>131</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, pp. 919-923.

*deixou de reunir as condições para receber tal subsídio não dá conhecimento à Segurança Social de tal facto, não obstante saber que o deve fazer - é equiparável ao desvalor da comissão por ação”.*

Mais comum, é argumentar-se a similitude do desvalor da omissão ao da ação com base na explicação de que para a perpetração de um crime de burla tributária por omissão é exigível uma lesão patrimonial provocada por *erro ou engano*<sup>132</sup>, o mesmo modo de agir típico exigido para a perpetração de um crime de burla tributária por ação. Do que resulta a conclusão de que a burla tributária omissiva tem o mesmo desvalor, o mesmo significado social que a ativa, pelo que se reitera em várias decisões dos tribunais superiores<sup>133</sup>, a doutrina de Miguez Garcia e Castela Rio<sup>134</sup>, construída para o preceito incriminador da burla comum, segundo a qual este critério de valoração autónoma *“constitui o melhor critério para chegar à conclusão de que no caso o desvalor da omissão é semelhante ao da ação, quando existir o imprescindível dever de garantia”*.

Como forma de preencher o n.º 2 do Art. 10.º do CP tem-se entendido que nos casos em análise a posição de garantia se funda nas normas que estabelecem a obrigação de comunicação do facto que determina a cessação ou suspensão da prestação<sup>135</sup>, a saber, Art. 42.º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 220/2006, de 3 de novembro<sup>136</sup>, no caso do subsídio de desemprego e Art. 21.º, n.º 5 da Lei n.º 13/2003 de 21 de maio<sup>137</sup>, no caso do rendimento social de inserção.

Na doutrina, também Paulo Rodrigues Antunes se debate pela admissibilidade da burla tributária por omissão, apoiando-se no argumento de que há obrigação de conhecer que os meios fraudulentos a que o Art. 87.º faz referência conduzem à fraude<sup>138</sup>.

---

<sup>132</sup> V.g., Ac. do TRE de 07-02-2006; Ac. TRP de 28-05-2014.

<sup>133</sup> V.g., Ac. TRP de 28-05-2014.

<sup>134</sup> Garcia, M Miguez/Rio, J. M. Castela., *ob. Cit.*, p 918.

<sup>135</sup> V.g., Ac. TRE de 07-02-2006; Ac. TRE de 08-01-2013; Ac. TRE de 03-11-2015; Ac. TRP de 28-05-2014;

<sup>136</sup> *“Os beneficiários das prestações de desemprego estão ainda obrigados, durante o período de concessão das prestações, a comunicar ao serviço da segurança social da área de residência ou instituição de segurança social competente qualquer facto susceptível de determinar:*

*a) A suspensão ou cassação das prestações;”*.

<sup>137</sup> *“O titular do direito ao rendimento social de inserção é obrigado a comunicar, no prazo de 10 dias, à entidade gestora competente as alterações suscetíveis de influir na modificação ou extinção daquele direito, bem como a alteração de residência”*.

<sup>138</sup> Antunes, Paulo José Rodrigues, *ob. Cit.*, p. 127.

#### **d. A inadmissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão**

Contra a admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão pronuncia-se a maioria da nossa jurisprudência<sup>139</sup>, seguida pela maior parte dos autores<sup>140</sup>, com base em duas grandes ordens de razões.

A primeira grande razão assinalada para a inadmissibilidade da prática do crime de burla tributária por omissão assenta na circunstância do Art. 87.º, n.º 1 exemplificar o que sejam “*meios fraudulentos*”, pressuposto de que depende o preenchimento do tipo incriminador, por referência a comportamentos ativos. Os defensores desta tese defendem que a comissão do crime de burla tributária depende, não de uma mera conduta omissiva, mas da prática dos atos exclusivamente positivos pelo agente, ou seja, de um meio fraudulento ativo.

Como segunda grande razão para a rejeição do preenchimento do preceito incriminador da burla tributária através de um comportamento omissivo tem-se alegado que uma conduta omissiva do agente não se mostra idónea para “*determinar*” um ato de atribuição patrimonial por parte da Administração Tributária, elemento exigido pela descrição do modo de agir típico da burla tributária, mas apenas a manutenção/continuação do pagamento de uma prestação já atribuída. Assim, para os seguidores deste pensamento, as omissões quanto às prestações sociais, que assumem um especial papel nesta exposição, não são idóneas para determinar a Administração da Segurança Social a efetuar uma atribuição patrimonial, uma vez que essa se verifica no momento de deferimento do pedido por parte do beneficiário, determinando apenas a continuação/manutenção do pagamento das prestações que correspondem simplesmente à forma de cumprimento da obrigação a que a Segurança Social se vinculou.

No Aresto da Relação de Évora datado de 28 de Janeiro de 2014 apontou-se ainda uma terceira razão para a não admissibilidade de consumação do crime de burla tributária por omissão, o *princípio da subsidiariedade*, pois recorrendo à doutrina de Germano Marques da Silva, invocou-se que “*importa reservar a incriminação para aqueles atos em que seja insuficiente a intervenção dos outros ramos de direito*”, intervenção que no caso concreto do subsídio de desemprego, sobre o qual incidia a

---

<sup>139</sup>V.g., Acórdãos do TRE de 08-11-2005, 07-12-2012, 28-01-2014, 30-10-2014 e 02-02-2016; Ac. do TRC de 26-01-2011; Ac. do TRP de 28-05-2014; Ac. do TRG de 30-11-2015.

<sup>140</sup> Paiva, Carlos, *ob. Cit.*, p. 114; Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, p. 160; Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, p. 601; Teixeira, Carlos Adérito/Gaspar, Sofia Margarida Correia, *ob. Cit.*, pp- 414-415.

decisão, não se justificaria pelo facto de a não informação dos factos que determinariam a cessação ou suspensão das prestações ser sancionada como contraordenação, à qual pode acrescer a aplicação simultânea da sanção acessória de privação de acesso às prestações de desemprego pelo período máximo de dois anos (Arts. 64.º, n.º 1 e 65.º do DL 220/2006, respetivamente).

**e. Da verificação dos requisitos do Art. 10.º quando estejam em causa condutas subsumíveis ao Art. 87.º, n.º1 do RGIT: Posição adotada**

Aqui chegados, impõe-se uma tomada de posição quanto à relevância penal de uma conduta omissiva para efeitos da prática de um crime de burla tributária, a qual tem de passar irremediavelmente por um confronto do Art. 87.º, n.1 do RGIT com os já enunciados requisitos do Art. 10.º do CP, pois, como se demonstrou, a lei não prevê expressamente essa possibilidade.

Do que já foi dito no âmbito deste capítulo II, constata-se que o requisito do Art. 10.º que suscita mais dúvidas quanto à sua verificação, quando em confronto com o disposto no Art. 87.º n.º1 do RGIT é o que resulta da ressalva consagrada na parte final do Art. 10.º, n.º 1, que se traduz na exigência de que a intenção da lei não seja a de não equiparação, ou seja, de que subjacente ao disposto no Art. 87.º, n.º 1 não esteja uma intenção de não equiparação de uma conduta omissiva à conduta ativa descrita na norma, pelo que será nesse que centraremos esta nossa análise.

Também já se observou que esta ressalva pode ser vista como um obstáculo de equiparação da omissão à ação quando esteja em causa um crime de execução vinculada, entendimento que já se clarificou não ser por nós seguido, nem pelos autores e jurisprudência que estudam a possibilidade do crime de burla tributária ser perpetrado por forma omissiva. O que parece ser decisivo para uma tomada de posição é a possibilidade de afirmar que o resultado seja produzido por omissão sob a forma exigida pela descrição típica para a ação, tal como defende Figueiredo Dias<sup>141</sup>, sendo em torno desta possibilidade que, como se viu, cada uma das teses apresenta os seus argumentos, sobre os quais nos iremos agora ocupar.

---

<sup>141</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, p. 922.

Nesta sequência começaremos por analisar os argumentos apresentados pelos defensores da tese da inadmissibilidade da burla tributária por omissão, uma vez que a sua admissibilidade só poderá ser afirmada caso esses se mostrem ultrapassáveis. Note-se que se inverte, nesta apreciação, a ordem pela qual esses argumentos foram apresentados, por uma questão de facilidade e clareza da exposição.

Como se constatou no subcapítulo precedente, os que não aceitam a comissão da burla tributária por omissão tendem a identificar as “*atribuições patrimoniais*” referidas no Art. 87.º do RGIT com a atribuição do subsídio, ou seja, o ato através do qual a Administração da Segurança Social reconhece a determinada pessoa o direito a esse benefício. Como consequência, essa linha de entendimento jurisprudencial entende que o comportamento omissivo do agente não é idóneo para determinar a Administração a proceder a atribuições patrimoniais, mas apenas para a sua continuação e, como tal, não estaria preenchida a norma incriminadora do Art. 87.º do RGIT.

Este argumento é plenamente ultrapassável, pois como bem se demonstrou na fundamentação da via decisória seguida pela Relação de Évora em 08 de Janeiro de 2013, essa não é a interpretação mais correta da norma incriminadora da burla tributária, tomando em conta o seu conteúdo literal e lógico. Para justificar esta tomada de posição invocaram-se no referido aresto os seguintes dois grandes argumentos: (i) “*nas relações jurídicas que estabelecem com os contribuintes, a Administração da Segurança Social e, mais ainda, Administração Tributária são levadas a realizar actos que importam transferências de valor do respectivo património para o dos contribuintes, que não têm de ter como pressuposto a atribuição de qualquer subsídio*”; (ii) “*o preenchimento da tipicidade do crime em causa, pelo menos na forma de consumação, exige que a atribuição patrimonial provoque enriquecimento do agente activo da conduta incriminada ou de um terceiro. (...) Ora, como parece evidente, a atribuição de um subsídio, por si só, não tem o condão de enriquecer quem quer que seja, o que sucede apenas com o pagamento efectivo das respectivas prestações*”.

Por se reconhecer a assertividade destes argumentos, adotamos a orientação de que o pagamento das prestações periódicas do subsídio social de desemprego e do rendimento de inserção social constitui “atribuição patrimonial” para efeitos do preenchimento do preceito incriminador da burla tributária.

Mais dificuldades, do ponto de vista da sua desconstrução, levanta o argumento de que a exemplificação do que sejam “*meios fraudulentos*”, cujo uso é exigido pela norma para induzir em erro a Administração Tributária ou da Segurança Social, somente por referência a condutas ativas afasta a possibilidade de uma conduta omissiva integrar o tipo de crime definido pelo nº 1 do Art. 87º do RGIT.

No entanto, entendemos que este argumento não é decisivo para a recusa da admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão, desde logo pelo facto de o Art. 87.º do RGIT conter um mero elenco exemplificativo e não taxativo do que sejam “*meios fraudulentos*”, o que indicia que a própria norma aceita outros para além dos que especialmente prevê.

Não nos parece também determinante para essa recusa que a exemplificação do que sejam “*meios fraudulentos*” seja feita apenas com recurso a comportamentos ativos. O legislador pode ter referido apenas esses por serem os mais comuns, pois não nos esqueçamos que o Art. 87.º do RGIT foi criado num momento em que se vivenciava o chamado fenómeno das faturas falsas, podendo ter querido refletir na norma apenas as formas típicas mais recorrentes pelas quais se conseguia do Estado uma atribuição patrimonial, através de faturas falsas, a quais pressupunham indiscutivelmente uma ação<sup>142</sup>, o que não inviabiliza que de acordo com o regime legal em vigor, possam ser subsumíveis à disposição incriminadora da burla tributária outras condutas, desde que preenchidos os seus pressupostos.

Preencher o conceito de “*meios fraudulentos*” somente com recurso a comportamentos ativos pode levantar a questão de saber se não se está aqui perante um regresso disfarçado à velha teoria do “*mise-en-scène*”, a qual não faz no âmbito da burla tributária qualquer sentido por estar intimamente ligada à busca do conceito de “*astúcia*”, que já se explicitou não se entender que seja um elemento do tipo subjetivo deste facto ilícito.

Por um princípio de coerência legislativa faria todo o sentido que se pudesse afirmar a possibilidade jurídico-penal de comissão de um crime de burla tributária por omissão, pois é hoje entendimento maioritário que o crime de burla comum pode ser

---

<sup>142</sup> Silva, Isabel Marques da, *ob. Cit.*, pp. 91-93.

perpetrado através de um comportamento omissivo<sup>143</sup>. Se tal não se pudesse afirmar relativamente à burla tributária manifestaria um desfasamento injustificado entre o tipo comum e o tipo tributário, ainda para mais se for considerado que este último reveste a natureza de crime público, inversamente àquele que consubstancia um crime semipúblico, o que em conjunto com a circunstância de atualmente o Art. 87.º, n.º 2 do RGIT prever uma pena mais gravosa que o seu homónimo (Art. 218.º, n.º 1 do CP) e de a sua prática não admitir dispensa de pena, inversamente ao que sucede com o tipo comum, denota que se tem vindo a tomar consciência da importância do bem jurídico protegido com a incriminação da burla e tributária. Nesse seguimento o legislador tem vindo ao longo das alterações ao Art. 87.º a refletir essa consideração mais gravosa da lesão do bem jurídico aí protegido, pois não está somente em causa o património de uma pessoa, um interesse privado, como na burla comum, mas o interesse geral, o património financeiro do Estado, o qual deve ser empregue por este último para realização das tarefas fundamentais a que se refere o Art. 9.º da CRP e não para regozijo de um só.

No entanto, este argumento de coerência legislativa não é suficiente para sustentar a admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão, apenas para defesa da sua consagração no plano do direito a constituir.

O ponto nuclear para que se possa afirmar a admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão prende-se, outrossim, com o facto do conceito “meios fraudulentos” consubstanciar um conceito indeterminado cujo uso dificulta a observância do princípio da legalidade, sobretudo na sua vertente de lei certa que impõe que a norma penal seja suficientemente determinada na sua previsão e estatuição<sup>144</sup>, e consequentemente, que o preenchimento do conteúdo do conceito a que se chegue resulte de forma suficientemente clara da lei. Portanto, a questão central aqui será apurar se a punição da burla tributária por omissão resulta de forma objetivamente determinável da norma inserida no n.º 1 do Art. 87.º do RGIT, o que depende necessariamente da interpretação da expressão “*meios fraudulentos*”.

---

<sup>143</sup> Costa, A. M. Almeida, *ob. Cit.*, pp. 307-309; Leal-Henriques, Manuel/Santos, Manuel Simas, *ob. Cit.*, pp. 836-838; Gonçalves, Manuel Lopes Maia, *Código Penal Português*, 18<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 738-747; Ac. do STJ de 18-06-2008.

<sup>144</sup> Dias, Jorge de Figueiredo, *ob. Cit.*, pp. 185-186.

Nessa senda, propomos que se atente na definição corrente de “*meios fraudulentos*”, segundo a qual está em causa um comportamento “propenso à fraude”<sup>145</sup> ou “em que há fraude”<sup>146</sup>. Dessa forma, para efeitos do preenchimento do conceito de fraude, uma lógica de inserção sistemática, remete-nos inevitavelmente para as condutas fraudulentas elencadas na norma incriminadora da fraude, da qual foi autonomizada a incriminação da burla tributária, mormente para a alínea b) do Art. 103.º do RGIT, que prevê, nos termos já explicitados, uma omissão pura ao incluir entre as condutas típicas que podem estar na base da prática desse ilícito penal, a “*ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária*”.

Esta posição que aqui assumimos parece ir de encontro ao entendimento atrás exposto de Paulo Rodrigues Antunes, que apesar de não desenvolver a sua ideia, ao afirmar que a admissibilidade da burla tributária por omissão assenta na obrigação de conhecer que os meios fraudulentos a que o Art. 87.º do RGIT se refere conduzem à fraude, parece ter-se baseado numa lógica de inserção sistemática.

Esse argumento de inserção sistemática encontra também sustentação na origem histórica da norma incriminadora da fraude, que daí se autonomizou, como supra explicitado, sobretudo por uma necessidade de punir mais gravemente as condutas em que o agente visasse um enriquecimento à custa do Estado e não um mero não empobrecimento. Ora, com base neste lógica compreende-se perfeitamente que seja defensável que todas as condutas tipificadas no Art. 103.º, quando visem um enriquecimento, sejam reconduzidas à burla tributária, no caso de se poder vislumbrar um dever jurídico que pessoalmente obrigue o agente a evitar o resultado.

Assim sendo, afigura-se-nos como defensável segundo um argumento de inserção sistemática, apoiado por um argumento histórico que a expressão “*meios fraudulentos*” contida no n.º 1 do Art. 87.º seja entendida no sentido de que abrange não só os comportamentos expressamente exemplificados na norma como também, desde logo, as condutas expressamente elencadas nas alíneas do n.º 1 do Art. 103.º do RGIT.

Com base na posição adotada entende-se que, o argumento apresentado pelo citado Acórdão da Relação de Évora de 28-01-2014, de acordo com o qual a não comunicação à Segurança Social de circunstâncias que determinariam a cessação ou

---

<sup>145</sup> *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia de Ciências de Lisboa*, vol. I, Verbo, 2001, p. 1816.

<sup>146</sup> [www.priberam.pt](http://www.priberam.pt).

suspensão das prestações de subsídio de desemprego são simplesmente sancionados no plano contraordenacional em nome do princípio da subsidiariedade, não tem qualquer sustentação jurídica.

A invocação do princípio da subsidiariedade vale nos casos em que se pretende apurar a legitimidade da criminalização de uma conduta e nesse domínio postula que tal só se pode afirmar quando se comprove que todos os outros ramos de direito de mostram inadequados ou insuficientes para proteção do bem jurídico que se pretende tutelar com a norma incriminadora<sup>147</sup>. Mas já não nos casos em que uma mesma conduta é sancionada no âmbito penal e no âmbito contraordenacional, estando-se portanto perante um concurso de infrações ideal efetivo em que a mesma conduta atinge bens jurídicos penais e contraordenacionais<sup>148</sup>, vale a regra do Art. 2.º, n.º 3 do RGIT, que reiterando o disposto no Art. 20.º do RGCO, estabelece que: “*Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação*”. A lei estabelece, deste modo, uma preferência pela aplicação da sanção criminal, enquanto sanção mais solene da infração<sup>149</sup>, o que encontra justificação no entendimento de que o seu conteúdo engloba também o conteúdo do ilícito contraordenacional e como tal a punição a título de crime esgota o desvalor de todo o acontecimento<sup>150</sup>.

Aplicando-se esta regra ao presente caso, a solução nunca seria a de aplicação da norma contraordenacional, pois, mesmo que não se considere que a conduta esteja abrangida pelo Art. 87.º, n.º 1 do RGIT, sempre integraria a incriminação de fraude contra a segurança social estabelecida no Art. 106.º, n.º 1 do mesmo diploma, que por força da remissão operada pelo seu n.º 2 para a alínea b) do Art. 103.º, n.º 1 incrimina expressamente as condutas omissivas em causa, no caso de o agente ter a intenção de obter uma vantagem ilegítima de valor superior a 7500 € e, só no caso de a vantagem patrimonial pretendida ser inferior a esse valor é que o infrator será simplesmente punido no âmbito contraordenacional<sup>151</sup>.

---

<sup>147</sup> Dias, Jorge de Figueiredo Dias, *ob. Cit.*, pp. 127-129.

<sup>148</sup> Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011, p. 93.

<sup>149</sup> Paiva, Carlos, *ob. Cit.*, p. 112.

<sup>150</sup> Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações...*, p. 93.

<sup>151</sup> Ac. TRG de 30-11-2015.

Ultrapassado o crivo da ressalva constante da parte final do Art. 10.º, n.º 1, apenas é necessária a constatação de que existe nos casos concretos em análise, um dever jurídico que pessoalmente obrigue o agente a evitar o resultado, o que não suscita grandes dificuldades, pois, como já mencionado, resulta de forma clara dos Arts. 42.º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 220/2006 e 21.º, n.º 5 da Lei n.º 13/2003 o dever de comunicação do facto que determina a cessação ou suspensão da prestação que recai sobre os beneficiários da prestação social de desemprego e do rendimento social de inserção, respetivamente.

Sem prejuízo do objeto central da nossa análise serem as condutas lesivas da Administração da Segurança Social inicialmente referidas, por serem as mais frequentes e que mais controvérsia têm gerado, deve clarificar-se que também se configuram casos em que uma conduta omissiva, subsumível à norma incriminadora da burla tributária, possa lesar a Administração Tributária, apesar de não ser tão frequente. Pense-se por exemplo nas situações de atribuição de benefícios fiscais em que o titular do mesmo não informa do término das circunstâncias que estiveram na base da atribuição desse benefício. Entendemos ser perfeitamente aplicável a essas situações todo o raciocínio exposto para as condutas sobre as quais incidiu especialmente esta análise. Apenas cabendo esclarecer que quanto a essas o dever de garante exigido pelo n.º 2 do Art. 10.º do CP para a equiparação da omissão à ação encontra-se previsto no Art. 9.º do DL. n.º 215/89, de 1 de julho, segundo o qual *“as pessoas titulares do direito aos benefícios fiscais são obrigadas a declarar, no prazo de 30 dias, que cessou a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício, salvo quando essa cessação for de conhecimento oficioso”*.

### **III - CONCLUSÕES**

Como se observou, a constatação de que a burla tributária por omissão não se encontra expressamente prevista na lei implica que se busque a sua admissibilidade por via de conjugação do Art. 87.º do RGIT com o Art. 10.º do CP, que entendemos consubstanciar uma cláusula de extensão da tipicidade e que, por isso, determina que nos munamos de todas as cautelas para que não seja violado o princípio da legalidade, nomeadamente na vertente da lei certa, que impõe que a proibição de uma conduta e a sua punibilidade resulta de forma suficientemente clara e objetiva da norma penal.

Nessa sequência, procedemos à análise detalhada da conduta incriminada pelo n.º 1 do Art. 87.º afim de se averiguar a possibilidade dessa ser perpetrada de modo omissivo e detetamos que a maior dificuldade que se nos apresenta nesse contexto se prende com o facto de a norma apenas conter como exemplos de meios fraudulentos, elemento essencial à imputação objetiva, comportamentos ativos, o que nos poderia levar a concluir precipitadamente que à elaboração da norma esteve subjacente uma intenção de não equiparação da omissão à ação nela descrita, o que nos termos do Art. 10.º, n.º 1, *in fine*, afastava a referida possibilidade de equiparação.

Contudo, após uma análise mais detalhada e cuidada da norma, da sua inserção sistemática e da sua origem histórica, concluímos que essa exemplificação somente com recurso a comportamentos ativos se explica pela necessidade de combate ao fenómeno das faturas falsas, vivenciado à época, o qual, como já demonstrado, se verificava inevitavelmente com recurso a comportamentos ativos e que tal não constitui um obstáculo à admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por omissão, pois apesar de ter sido essa a razão que esteve na sua origem, esse circunstancialismo não impede que outras condutas também se insiram na previsão da burla tributária, uma vez que de acordo com o regime legal em vigor são configuráveis outras condutas que preenchem os pressupostos de que depende a imputação do crime p. e p. pelo Art. 87.º, n.º 1 do RGIT.

Propendemos para uma linha de pensamento em que, de acordo com um argumento sistemático e histórico, o conteúdo da locução “*meios fraudulentos*” inserida no Art. 87.º, n.º 1 do RGIT, deve ser buscado, desde logo, por referência às condutas constantes do elenco taxativo das alíneas do n.º 1 do Art. 103.º do mesmo diploma legal, pois de acordo com a sua definição corrente um comportamento em que se use “*meios fraudulentos*” corresponde a um comportamento “*em que há fraude*” o que nos remete para essa disposição legal que, no âmbito do mesmo diploma, contém um elenco do que para efeitos desse se considera comportamentos fraudulentos e mais, lembre-se que a incriminação da burla tributária estava inicialmente contida na norma incriminadora da fraude, tendo sido autonomizada com a intenção principal de punir mais gravemente as condutas em que se vise, mais do que o não empobrecimento, o enriquecimento à custa do Estado.

Demonstrada a possibilidade de ultrapassar esta maior dificuldade que surge a propósito da afirmação da admissibilidade jurídico-penal da burla tributária por

omissão, teria apenas de se verificar se esse é um crime de resultado e se existe um dever jurídico que pessoalmente obrigue o agente a evitar o resultado, o que como constatado não coloca no presente caso quaisquer dificuldades, uma vez que resulta de forma clara da norma que esta pressupõe a verificação de um evento material para a sua consumação e que os Arts. 42.º, n.º 2, alínea a) do DL. n.º 220/2006 e 21.º, n.º 5 da Lei n.º 13/2003 impõe o dever de comunicação do facto que determina a cessação ou suspensão da prestação que recai sobre os beneficiários da prestação sociais sobre as quais esta exposição recai especialmente.

Afirmando-se assim a possibilidade de preenchimento do tipo objetivo do Art. 87.º, n.º 1 do RGIT com um comportamento omissivo.

No entanto, reconhece-se a dificuldade que apresenta a imputação subjetiva, como aliás tem sido reconhecido pela jurisprudência que pugna pela possibilidade de o crime de burla tributária ser cometido de forma omissiva, afigurando-se como difícil provar a vontade/intenção do agente em determinar dessa forma a continuação das atribuições patrimoniais por parte da Administração da Segurança Social<sup>152</sup>.

Concluindo-se com a certeza de que traria mais segurança e certeza jurídicas e colocaria termo a esta querela existente na doutrina e jurisprudência a previsão expressa do crime de burla tributária omissiva à semelhança da disposição contida no Art. 1.º, alínea a), 2º parágrafo da “*Convenção relativa à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias*” que, recorrendo, no seu Art. 1.º, a um conceito de “fraude” que abrange a generalidade dos crimes tributárias, integrando não apenas os factos tipificados nos Arts. 103.º e 104.º do RGIT, mas também os tipificados nos Arts. 88.º, 92.º, 95.º, 96.º, 97.º, 105.º, 107.º, bem como, os tipificados nos Arts. 87.º e 106.º, todos do RGIT<sup>153</sup>, integra expressamente no crime de “fraude”, a não comunicação de uma informação em violação de uma obrigação específica, que tenha por efeito o recebimento indevido de fundos provenientes do Orçamento Geral das Comunidades Europeias ou dos orçamentos geridos pelas Comunidades Europeias ou por sua conta, conseguindo-se também dessa forma uma harmonia com legislação europeia.

---

<sup>152</sup> V.g., Ac. TRP de 28-05-2014; Ac. do TRE de 03-11-2015;

<sup>153</sup> Germano Marques da Silva, *Direito Penal Tributário...*, pp. 258-260.

## Bibliografia

- Alegre, Carlos, *Crimes contra o património: notas ao Código Penal*, In Revista do Ministério Público, vol. 3 Lisboa, Minerva, 1988.
- Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 3<sup>a</sup> ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2015.
- Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011.
- Andrade, Manuel da Costa, «*A Fraude Fiscal – Dez Anos Depois, Ainda Um ‘Crime De Resultado Cortado`?»*», in *Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários*, vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- Antunes, Paulo José Rodrigues, *Infracções Fiscais e seu Processo*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2004.
- *Actas das Sessões da Comissão Revisora do Código Penal – Parte Especial*, vol. I, 1979.
- Barreiros, José António, *Crimes contra o património*, Lisboa, Universidade Lusíada, 1996.
- Borges, J. Marques, *Crimes contra o Património em Geral*, Rei dos Livros, 1983.
- Costa, A. M. Almeida, «*comentário ao Art. 217.º do Código Penal*», in *Comentário Conimbricense do Código Penal: Parte Especial, Tomo II*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Tomo I, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia de Ciências de Lisboa*, vol. I, Verbo, 2001.

- Ferreira, Manuel Cavaleiro de, *Lições de Direito Penal: Parte Geral, Tomo I*, reimpressão da 4.<sup>a</sup> edição de setembro de 1992 e da edição de janeiro de 1989, Coimbra, Almedina, 2010.
- Garcia, M. Miguez/ Castela, J. M., *Código Penal*, Coimbra, Almedina, 2011.
- Gonçalves, Manuel Lopes Maia, *Código Penal Português*, 18<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2007.
- Leal-Henriques, Manuel/Santos, Manuel Simas, *Código Penal Anotado*, vol. II, 3.<sup>a</sup> ed., Porto, Rei dos Livros, 2000.
- Marques, Paulo, *Infracções Tributárias*, vol. I, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2007.
- Mesquita, Paulo Dá, «*A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto*», in *Revista do Ministério Público*, n.º 92, 2002
- Mesquita, Paulo Dá, «*Sobre os crimes de fraude fiscal e burla*», in *Direito e Justiça*, vol. XVI, tomo I, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001.
- Paiva, Carlos, *Das infracções fiscais à sua persecução processual*, Coimbra, Almedina, 2012.
- Palma, Maria Fernanda/Pereira, Rui Carlos, «*O crime de burla no código penal de 1982-95*», in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, vol. 35, n.º 2, Lisboa, 1994.
- Pereira, Rui Ribeiro, *O crime Fiscal No Contexto Ibérico*, 2008, disponível em [www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal\\_contextoiberico.pdf](http://www.verbojuridico.net/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf).
- Pinto, António Augusto Tolda/Bravo, Jorge Manuel Almeida dos Reis, *Regime Geral das Infracções Tributárias e Regimes Sancionatórios Especiais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.
- Santos, Beleza dos, «*A burla prevista no Artigo 451.º do Código Penal e a fraude punida pelo Artigo 456.º do mesmo Código*», in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 76, Coimbra, Coimbra Editora, Lda., 1944.
- Silva, Germano Marques da, «*Notas Sobre o Regime das Infracções Tributárias*», in *Direito e Justiça*, vol. XV, Tomo 2, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001.

- Silva, Germano Marques da, *Direito Processual Penal Português*, vol. I, 7.<sup>a</sup> ed., Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2013.
- Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009.
- Silva, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra, Almedina, 2010.
- Sousa, Jorge Lopes de Sousa/Santos, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4.<sup>a</sup> ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010.
- Teixeira, Carlos Adérito da Silva/ Gaspar, Sofia Margarida Correia, «comentário ao Art. 87.º do RGIT», in *Comentário das Leis Penais Extravagantes*, vol. II, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011.

#### SÍTIOS DA INTERNET CONSULTADOS:

- [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt);
- [www.priberam.pt](http://www.priberam.pt);
- [www.verbojuridico.net](http://www.verbojuridico.net);
- [www.stj.pt](http://www.stj.pt).

## **Lista de jurisprudência**

(salvo menção em contrário, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

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

- Ac. do STJ de fixação de jurisprudência n.º 3/2003, Proc. n.º 735/1999, Relator: António Gomes Lourenço Martins, sumário disponível em [www.stj.pt/jurisprudencia/fixada](http://www.stj.pt/jurisprudencia/fixada), Criminal – Ano de 2003.
- Ac. do STJ de 18-06-2008, Proc. n.º 08P901, Relator: Maia Costa.

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

- Ac. do TRP de 28-05-2014, Proc. n.º 1152/09.0TDPRT.P1, Relator: Lígia Figueiredo.

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

- Ac. do TRC de 26-01-2011, Proc. n.º 370/06.7TACBR.C1, Relator: Eduardo Martins.

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

- Ac. do TRG de 30-11-2015, Proc. n.º 2294/10.4TAGMR.G1, Relator: João Lee Ferreira.

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

- Ac. do TRE de 08-11-2005, Proc. n.º 1598/05-1, Relator: Fernando Ribeiro Cardoso.
- Ac. do TRE de 07-02-2006, in CJ, Ano XXXI, Tomo I, 2006, pp. 258-261.
- Ac. do TRE de 13-01-2009, in CJ, Ano XXXIV, Tomo I, 2009, pp. 277-279.
- Ac. do TRE de 31-01-2006, in CJ, Ano XXXI, Tomo I, 2006, pp. 257-258.

- Ac. do TRE de 07-12-2012, Proc. n.º 312/11.8TAABF.E1, Relator: Maria Filomena Soares.
- Ac. do TRE de 08-01-2013, Proc. n.º 1298/11.4TAABF.E1, Relator: Sérgio Corvacho.
- Ac. do TRE de 28-01-2014, Proc. n.º 16/12.4TDEVR.E1, Relator: Sénio Alves.
- Ac. do TRE de 30-10-2014, Proc. n.º 9/06.0TALLE.E1, Relator: Maria Filomena Soares.
- Ac. TRE de 03-11-2015, Proc. n.º 8/12.3TAFAL.E1, Relator: Alberto Borges.
- Ac. do TRE de 02-02-2016, Proc. n.º proc. 66/08.5IDSTR.E1, Relator: João Gomes de Sousa.