

# O crime de burla tributária\*

JORGE DE FIGUEIREDO DIAS\*\*

NUNO BRANDÃO\*\*\*

## I. A génese do crime

O crime de burla tributária foi introduzido no ordenamento jurídico-penal português em 2001, com o novo RGIT nesse ano aprovado. Integrado no âmbito dos crimes tributários comuns, o tipo de crime de burla tributária foi consagrado com a seguinte redação, atualmente ainda em vigor:

*“Artigo 87º*

*Burla Tributária*

*1 – Quem, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a administração tri-*

\* O presente texto tem por base uma investigação levada a cabo, já há algum tempo, pelos dois subscritores e que agora foi completada e atualizada. A razão da sua publicação prende-se com o facto tão lamentável, quanto inevitável, de ser cada vez mais longa a lista dos amigos que comigo se vão aproximando da senectude e cada vez mais curta a capacidade de participar das homenagens científicas que muito merecidamente lhes são dedicadas. Tratando-se de Rui Machete, porém, tal não constituiria alibi bastante para tranquilizar a minha consciência. Por isso decidi elaborar – em associação com o Doutor Nuno Brandão, a quem é igualmente grata a homenagem que assim prestamos – as considerações que se seguem; e dedicá-las a Rui Machete em preito de gratidão pelas inumeráveis e valiosas contribuições que ao longo de toda a sua vida deu, sem contabilização de esforços, à Política pública e à Universidade portuguesas; e, não por último e sobretudo, em preito de amizade fraterna. – *Jorge de Figueiredo Dias.*

\*\* Catedrático Jubilado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

\*\*\* Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

*butária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.*

(...”).

A criação deste novo delito está umbilicalmente ligada à profusa e muitas vezes cacofónica discussão que na década de 1990 se instalou entre nós em torno do crime de fraude fiscal, à época previsto no art. 23º do RJIFNA. Nas palavras do próprio Autor do anteprojeto do RGIT, Germano Marques da Silva, “o crime de burla foi introduzido no RGIT como crime tributário por razões conjunturais. (...) Foi essencialmente para pôr termo à polémica que o RGIT autonomizou o crime de burla”<sup>1</sup>.

Na realidade, à época, tanto na doutrina, como na jurisprudência era acesa a controvérsia a respeito de questões várias, desde as relações entre a ordem jurídico-penal tributária e a ordem jurídico-penal geral, passando pela configuração dogmática da incriminação de fraude fiscal e culminando em problemas de concurso, em especial, com os delitos de burla e de falsificação de documentos do direito penal de justiça<sup>2</sup>. Um debate que tinha como pano de fundo um fenómeno que concitava a atenção preocupada e reprovadora de largos setores da sociedade portuguesa, com ampla cobertura mediática, o chamado fenómeno das “faturas falsas”<sup>3</sup>.

Neste contexto, uma das preocupações que animou o legislador de 2001, na passagem do RJIFNA e demais diplomas penais fiscais para o RGIT, foi a de ultrapassar e sanar as dúvidas que perturbavam a interpretação e aplicação do crime de fraude fiscal mediante a previsão de um novo tipo incriminador, a burla tributária, que atribuisse inequívoco relevo penal específico a atos fraudulentos

<sup>1</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2009, p. 189.

<sup>2</sup> Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS / MANUEL DA COSTA ANDRADE, “O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de Infracções)”, *RPCC*, 2006, Fasc. 1º, p. 71 e ss., e o Acórdão do STJ nº 3/2003, de 3 de Maio de 2003 (*DR I Série-A* de 10-07-2003, p. 3890 e ss.). Para uma visão retrospectiva desta problemática, com abundante informação doutrinária e jurisprudencial, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre o Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 101 e ss.

<sup>3</sup> Nas impressionantes palavras de ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*<sup>3</sup>, Coimbra: Almedina, 2010, p. 91, “em finais dos anos oitenta do século passado, alguns empresários portugueses convenceram-se que tinham descoberto a «pedra filosofal» – de que era possível, em vez de pagar impostos, não os pagar ou mesmo pôr os *Impostos* a pagar-lhes a eles...”! Sobre o fenómeno das faturas falsas, desenvolvadamente, MÁRIO FERREIRA MONTE, *Da Legitimação do Direito Penal Tributário – em Particular, os Paradigmáticos Casos de Facturas Falsas*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 37 e ss. e *passim*.

que implicassem uma *lesão* do património fiscal. Propósito abertamente afirmado pela Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 53/VIII, que esteve na base do RGIT: “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”<sup>4</sup>.

Apesar das múltiplas leituras que o tipo de fraude fiscal suscitava<sup>5</sup>, e continua aliás a suscitar<sup>6</sup>, um dado sobrava como seguro e indisputado: o crime de fraude fiscal não representava uma forma de tutela direta e imediata das lesões do património tributário. Fosse ele visto como um delito de resultado cortado, como sempre defendeu o primeiro subscritor deste estudo<sup>7</sup>, fosse ele tido como um crime de perigo – concreto<sup>8</sup>, abstrato-concreto<sup>9</sup> ou de aptidão<sup>10</sup> –, dúvidas não havia de que a intervenção penal através do tipo de fraude fiscal poderia ocorrer antes e independentemente da verificação de um efetivo prejuízo para o património fiscal. A tutela antecipada deste interesse, que assim se procurava lograr através da incriminação, encontrava, por seu turno, correspondência na cominação sancionatória nela prevista, no caso, pena de prisão até 3 anos ou pena de multa. Isto é, a pena com que a fraude fiscal era ameaçada estava pensada para um facto típico que não se consubstanciaria numa lesão do património fiscal, sendo nessa medida bastante mais branda do que aquela que no direito penal clássico se previa para condutas fraudulentas fortemente lesivas do património alheio, *sc.*, a burla qualificada, que, no limite, poderia ser punível com pena de prisão até 8 anos. Daí que, não sendo rara, bem pelo contrário, a frequência de casos levados ao conhecimento dos tribunais em que as práticas fiscais fraudulentas se repercutiam num dano efetivo para o erário fiscal, tivesse surgido a tentação, sobretudo do lado da jurisprudência<sup>11</sup>, de contornar o menor peso da sanção aplicável através de uma aplicação cumulativa, em quadro de concurso efetivo,

<sup>4</sup> *Diário da Assembleia da República*, II Série-A, nº 19/VIII/2, Suplemento de 14-12-2000.

<sup>5</sup> Cf. de novo FIGUEIREDO DIAS / COSTA ANDRADE (nota 2), p. 71 e ss.

<sup>6</sup> Para uma síntese dos diferentes pareceres que a este propósito ainda hoje se contrapõem, MANUEL DA COSTA ANDRADE, “A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um «crime de resultado cortado?»”, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. III, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 255 e ss.

<sup>7</sup> FIGUEIREDO DIAS / COSTA ANDRADE (nota 2), *passim*.

<sup>8</sup> AUGUSTO SILVA DIAS, “Crimes e contra-ordenações fiscais”, in: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 451 e ss.

<sup>9</sup> PAULO DÁ MESQUITA, “Sobre os crimes de fraude fiscal e burla”, *Direito e Justiça*, XV, 2001, p. 108 e ss.

<sup>10</sup> SUSANA AIRES DE SOUSA (nota 2), p. 67 e ss.

<sup>11</sup> De acordo com o citado Ac. do STJ nº 3/2003, “até 1995, o Supremo Tribunal de Justiça inclinou-se no sentido da posição do acórdão fundamento. Ou seja, existiria concurso real de crimes de fraude fiscal, de burla e de falsificação”.

dos tipos legais de burla inscritos nos arts. 217º e 218º do CP e eventualmente até também do crime de falsificação de documentos constante do art. 256º<sup>12</sup>.

Indo ao encontro daquele anseio punitivo mais vigoroso, a intenção clarificadora do legislador de 2001 a que nos referimos foi ainda acompanhada de uma outra pretensão, a de dar tutela penal direta às lesões infligidas ao património fiscal, com uma correspondente agravação da moldura sancionatória nos casos em que, tendo em conta os valores envolvidos – e assim a dignidade e a carência de tutela penal do facto –, tal se justificasse.

A conjugação destes vetores convergiu na tipificação do tipo legal de crime de burla tributária no art. 87º do RGIT, sistematicamente colocado no capítulo dos crimes tributários comuns. O modo como aquela vontade foi vertida no desenho legal da burla tributária não se ficou, porém, pela definição de uma construção típica assente na produção de uma lesão do património fiscal. Com efeito, o legislador foi mais longe e inscreveu o enriquecimento do agente ou de terceiro como elemento necessário para o perfeccionamento do tipo-de-ilícito. Nesta exigência, digamos assim, adicional, transparece sobremaneira o ponto de vista do Autor do anteprojeto que veio a culminar na Lei nº 5/2001.

Contextualizando a introdução do crime de burla tributária na “polémica pouco dignificante para a Justiça acerca do concurso da fraude fiscal e da burla a propósito das faturas falsas”<sup>13</sup>, logo aquando da aprovação do RGIT, Germano Marques da Silva enfatizava o enriquecimento do agente como seu aspeto essencial: “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>14</sup>. Ideia em que voltou a insistir mais recentemente, afirmando que “o que distingue a burla das fraudes é o *enriquecimento* do agente ou de terceiro (...). Na fraude o agente visa o não empobrecimento, na burla o *enriquecimento*. Esta a *razão essencial* da distinção e a razão da distinta punibilidade, mais grave na burla e com punição equivalente à da burla comum”<sup>15</sup>.

## II. Burla tributária e burla

1. Como é sugerido tanto pelo *nomen juris* escolhido, como pela conjuntura histórico-jurídica que rodeou a sua introdução entre nós, o crime de burla tributária foi instituído com o propósito de dotar o sistema penal fiscal português

<sup>12</sup> Em sentido crítico, FIGUEIREDO DIAS / COSTA ANDRADE (nota 2), p. 93 e ss.

<sup>13</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA, “Notas sobre o regime geral das infracções tributárias (Aprovado pela Lei nº 15/2011, de 5 de junho)”, *Direito e Justiça*, XV, 2001, p. 61.

<sup>14</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 13), p. 66.

<sup>15</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 1), p. 193 (itálicos nossos).

de um lugar paralelo ao do crime de burla do direito penal de justiça (art. 217<sup>o</sup> do CP).

**1.1** E a verdade é que o conteúdo com que o legislador cunhou o tipo-de-ilícito da burla tributária o aproxima deste último delito em vários dos seus momentos essenciais, designadamente quanto à natureza patrimonial do bem jurídico, ao carácter de execução vinculada do processo causal tipicamente pressuposto e à exigência de uma deslocação patrimonial a favor do agente ou de terceiro pela própria mão da vítima como consequência do erro em que esta incorre por força da ação defraudatória.

**1.2** O crime de burla tributária conhece, porém, alguns momentos de descontinuidade em relação ao delito clássico de burla.

Na enunciação típica do processo causal, o *iter criminis* genérico da burla comum (“por meio de erro ou engano sobre factos que astuciosamente provocou”) é na burla tributária recortado de modo mais detalhado, mediante referência a instrumentos defraudatórios próprios do ambiente fiscal (“por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos”).

Também ao nível do tipo objetivo de ilícito, e como já referimos, enquanto no crime de burla o resultado típico é constituído pelo “prejuízo patrimonial”, no delito de burla tributária a consumação pressupõe ainda o *enriquecimento do agente ou de terceiro*. Claro que este enriquecimento tem como reverso a causação de um prejuízo ao erário tributário, só podendo falar-se de enriquecimento penalmente relevante para este efeito quando esse enriquecimento é obtido à custa do património fiscal do Estado. No confronto com a burla comum, a exigência do art. 87<sup>o</sup>-1 do RGIT, inscrita logo em sede de factualidade típica, de que da conduta resulte um enriquecimento do agente ou de terceiro significa um claro estreitamento do facto penalmente punível. Pois se na burla o enriquecimento ilegítimo<sup>16</sup> surge como uma intenção que há de motivar o comportamento do agente, mas que só releva no âmbito do tipo subjetivo de ilícito, não estando o preenchimento da dimensão objetiva do tipo incriminador dependente da efetiva obtenção desse enriquecimento<sup>17</sup>, na burla tributária o enriquecimento

<sup>16</sup> A este específico propósito, COSTA ANDRADE (nota 6), p. 288, sublinha ainda como elemento diferenciador a circunstância de a burla tributária não pressupor a natureza ilegítima do enriquecimento.

<sup>17</sup> O que faz do crime de burla um caso paradigmático de crime de resultado cortado – cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal. Parte Geral*, I, 2<sup>a</sup> ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, 13<sup>o</sup> Cap., § 58, e A. M. ALMEIDA COSTA, in: Jorge de Figueiredo Dias (dir.), *Comentário Conimbricense do Código Penal. Parte Especial*, II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, Art. 217<sup>o</sup>, § 23.

é um elemento do tipo objetivo, não havendo consumação se, pese embora a verificação de um prejuízo patrimonial fiscal, não ocorrer um enriquecimento do agente ou de terceiro.

Uma última diferença no âmbito da factualidade típica prende-se com a conduta do burlado, geradora dos resultados típicos. Se do lado da burla está em causa “a *prática de atos* que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízo patrimonial”, do lado da burla tributária exige-se que a Administração Tributária seja determinada “a *efetuar atribuições patrimoniais*”. De modo que, como infra veremos mais detalhadamente, enquanto ali parece haver ainda espaço para uma inércia do burlado com relevo típico, aqui só um autêntico *facere* da Administração Tributária, traduzido numa entrega de valores patrimoniais do erário fiscal, poderá ser integrado no ato de disposição patrimonial com significado para este efeito.

Feita esta primeira aproximação aos pontos de encontro e de desencontro dos crimes de burla e de burla tributária, vejamos agora mais de perto os elementos que compõem o tipo-de-ilícito do delito fiscal.

### III. O bem jurídico tutelado

Como é característico da generalidade das incriminações do direito penal secundário, o desvelamento do *bem jurídico* tutelado pelo crime de burla tributária não consegue prescindir de uma relação de mútua referência com a própria conduta tipicamente consignada. Este parece ser, não obstante, um daqueles casos em que a identificação do bem jurídico sai facilitada pelas contingências que motivaram a criminalização e pelas pontes que o legislador procurou estabelecer com o crime de burla comum. Temos, com efeito, como seguro que, diferentemente do que sucede com o crime de fraude fiscal<sup>18</sup>, a incriminação da burla tributária tem uma dimensão essencialmente patrimonial, dirigindo-se de forma direta e específica à *proteção do património fiscal do Estado*<sup>19</sup>. Sendo por esta via realizada uma aproximação ao modelo alemão, polarizado num crime de fraude fiscal – *Steuerhinterziehung* (§ 370 da *Abgabenordnung*, o Código Tributário Alemão) – construído numa base patrimonialista<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Cf. COSTA ANDRADE (nota 6), *passim*.

<sup>19</sup> Nesta direção, apontando também, de modo mais ou menos explícito, para a dimensão *patrimonial* do crime de burla tributária, GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 13), p. 66, e (nota 1), p. 189 e ss., COSTA ANDRADE (nota 6), p. 278 e ss., SUSANA AIRES DE SOUSA (nota 2), pp. 101 e ss. e 288 e ss., e ISABEL MARQUES DA SILVA (nota 3), p. 158 e ss. Já assim também quanto ao delito de frustração de créditos, outro dos crimes tributários comuns, FIGUEIREDO DIAS (nota 17), I, 13<sup>o</sup> Cap., § 58.

<sup>20</sup> Assim, a opinião dominante na doutrina e na jurisprudência alemãs, recenseada por FRANZEN / GAST / JOECKS, *Steuerstrafrecht*<sup>7</sup>, Munique: C. H. Beck, 2009, Einführung, n<sup>o</sup> m. 8, e § 370, n<sup>o</sup> m. 14. Cf. ainda SUSANA AIRES DE SOUSA, “Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre

O crime de burla tributária visa portanto, *prima facie*, reagir à efetiva inflação de prejuízos ao erário tributário. E assim se compreende que, apesar de a produção de uma lesão no património fiscal não ter sido levada à letra do tipo incriminador, não possa ela deixar de emergir como um elemento essencial e inderrogável do facto típico. A exigência de que, para plena realização do facto de burla tributária, haja enriquecimento do agente ou de terceiro como resultado de uma atribuição patrimonial da Administração Tributária não consente aliás outra leitura. É que se, como se referiu, se tem na mira um enriquecimento, não pode igualmente perder-se de vista que *é unicamente* o enriquecimento obtido à custa e com prejuízo do acervo patrimonial fiscal do Estado que neste domínio assume significado penal<sup>21</sup>.

Nesta perspetiva, considerando o património fiscal como o bem jurídico tutelado pelo crime de burla tributária e apontando a lesão desse património como momento indeclinável para o perfeccionamento do facto típico, pode este delito ser qualificado como um *crime de dano*<sup>22</sup>.

#### IV. A conduta típica

A burla tributária configura-se outrossim, agora *quanto à conduta*, como um *crime de resultado*, que há de surgir como consequência de um específico processo causal, o que faz dela também um *crime de execução vinculada*. Tendo sido em boa parte construída com o molde do crime de burla comum, a exegese da incriminação de burla tributária pode logo beneficiar do lastro dogmático que de há muito acompanha aquele clássico delito contra o património<sup>23</sup>. E isto tanto quando esteja em causa a interpretação de elementos que à partida se afiguram

semelhanças e diferenças”, in: Costa Andrade *et al.* (orgs.), *Direito Penal: Fundamentos Dogmáticos e Político-Criminais. Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 1129 e ss.

<sup>21</sup> Não nos parece assim que deva acompanhar-se COSTA ANDRADE (nota 6), p. 288, quando considera que o prejuízo para o Fisco não figura como resultado típico da burla tributária e, embora reconhecendo que o “enriquecimento ilegal do contribuinte terá, normalmente, como reverso o prejuízo patrimonial do Fisco”, admite que “nada, porém, impede que possa acontecer enriquecimento sem o correspondente prejuízo”.

<sup>22</sup> Na aceção para que aponta FIGUEIREDO DIAS (nota 17), I, 11º Cap., § 45. Nesta conclusão, GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 1), p. 191, SUSANA AIRES DE SOUSA (nota 2), p. 110 e s., ISABEL MARQUES DA SILVA (nota 3), p. 160, e o Ac. do TRP de 28-05-2014 (Proc. nº 1152/09.0TDPRT.P1, www.dgsi.pt). Na doutrina alemã, apesar de o tipo legal de fraude fiscal previsto no § 370 pressupor uma diminuição dos impostos ou uma obtenção de vantagem fiscal injustificadas, é controvertida a sua qualificação como crime de dano: FRANZEN / GAST / JOECKS (nota 20), § 370, nº m. 15, e KOHLMANN / RANSIEK, *Steuerstrafrecht*, Colónia: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2007, § 370, nº m. 57.

<sup>23</sup> Cf. na doutrina nacional, por outros, JOSÉ BELEZA DOS SANTOS, “A burla prevista no artigo 451º do Código Penal e a fraude punida pelo artigo 456º do mesmo Código”, *RLJ*, 76, 1944, p. 325 e ss., JOSÉ DE SOUSA E BRITO, “A burla do art. 451º do Código Penal – tentativa de sistematização”, *Scientia Iuridica*, XXXII, 1983, p. 131 e ss., MARIA FERNANDA PALMA / RUI PEREIRA, “O crime de

comuns à burla e à burla tributária, como também quando entre ambas avulte um desencontro.

No que à conduta do agente diz respeito, o tipo incriminador da burla tributária particulariza os meios enganosos e introduz uma especificidade em matéria de resultado. Não basta que, como na burla comum, suceda uma *afetação negativa do património fiscal*, sendo além disso necessário que esse resultado seja acompanhado de um outro, o *enriquecimento*.

Encadeando a conduta do agente, a conduta do burlado, os resultados tipicamente pressupostos e o processo causal associado a estas ações e eventos, parece-nos, numa abordagem esquemática, que a consumação de um crime de burla tributária terá sempre de passar pelos seguintes momentos:

1. uma conduta fraudulenta do agente, que se dirige à Administração Tributária apresentando falsas declarações, documentos falsificados ou viciados, ou outros instrumentos enganosos;
2. que, fruto dessa conduta ludibriadora do agente, a Administração Tributária configure a situação tributária numa perspetiva desconforme com a realidade, incorrendo, portanto, em erro;
3. que, induzida por esse erro, a Administração Tributária atue com prejuízo para a esfera patrimonial fiscal do Estado, nomeada e necessariamente, mediante a realização de atribuições patrimoniais; e
4. que dessas atribuições resulte o enriquecimento do agente ou de terceiro.

#### **V. A conduta típica (cont.): O nexó entre o erro e o engano e o relevo do princípio da autorresponsabilidade**

Na burla tributária é assim necessária, antes de mais, a verificação do duplo nexó de imputação objetiva que caracteriza o crime de burla comum, designadamente, que (i) o erro em que a Administração Tributária laborou tenha sido provocado pelo meio enganoso utilizado pelo agente e que (ii) aquela pratique o ato que lhe causa prejuízo determinada por esse erro e por causa dele<sup>24</sup>. Ou ainda, na formulação inversa de Kindhäuser, cumpre verificar um dano patrimonial fiscal que seja resultado de uma deslocação patrimonial, que por seu turno seja devida

burla no Código Penal de 1982-95”, *RFDUL*, vol. XXXV, 1994, p. 321 e ss., e ALMEIDA COSTA (nota 17), Art. 217º.

<sup>24</sup> No essencial desta direção, BELEZA DOS SANTOS (nota 23), p. 357 e ss., SOUSA E BRITO (nota 23), p. 156, CRAMER / PERRON, *in*: Schönke / Schröder, *Strafgesetzbuch Kommentar*<sup>23</sup>, Munique: C. H. Beck, 2010, § 263, nº m. 5, e URS KINDHÄUSER, *in*: Kindhäuser / Neumann / Paeffgen (orgs.), *Nomos Kommentar zum Strafgesetzbuch*<sup>3</sup>, II, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2010, § 263, nº m. 43 e s.

a um erro do disponente, que, por sua vez também, seja fundado num engano pelo qual o agente é responsável<sup>25</sup>.

Vai aqui inerente uma dimensão de *autolesão inconsciente*, que faz da burla um delito estruturalmente construído como uma espécie de *autoria mediata*<sup>26</sup>, pois, tal como nesta, o burlão logra infligir um prejuízo patrimonial através de um *domínio do erro* do burlado<sup>27</sup>. Ponto é que, além do mais, a conduta defraudatória seja *idónea* a inculcar um estado de erro no seu destinatário<sup>28</sup>. Este erro aparece assim, na configuração de Kindhäuser, como um *resultado intermédio*<sup>29</sup>, que além de unir causalmente o engano e o prejuízo, abre ainda caminho a que a responsabilização do agente pelo prejuízo causado ao titular do património se possa fazer de acordo com os critérios da imputação objetiva<sup>30</sup>.

Vale por dizer que na aferição da relevância típica do erro devem convergir duas ordens de considerações que, no fundo e materialmente, ganham uma unidade de sentido: a conceção da burla como um facto que é *obra pessoal do burlão mediante instrumentalização do burlado*. Esses dois vetores a que nos referimos são, de um lado, a imprescindibilidade de uma *imputação objetiva do resultado-erro*, naturalmente, de acordo com os parâmetros normativos do art. 10º-1 do CP<sup>31</sup>; e, de outro, a avaliação desse erro em função da relação de interação entre agente e vítima, à luz do critério do *domínio da vontade fundado no erro* que é próprio da categoria da autoria mediata.

1. Assim, no que se refere àquela primeira vertente, ainda que constatada a existência de uma relação causal natural entre as manobras fraudulentas do agente e o estado de erro em que a vítima incorreu, sempre será necessário fazer passar esse nexos causal pelo crivo normativo imposto pela *teoria da adequação*, como deverá suceder, de resto, em todos os casos em que um resultado deva

<sup>25</sup> KINDHÄUSER (nota 24), § 263, nº m. 43. De modo semelhante, na doutrina italiana, cf. GIOVANNI FIANDACA / ENZO MUSCO, *Diritto Penale. Parte Speciale, vol. II, tomo II: I Delitti Contro il Patrimonio*<sup>5</sup>, Bolonha: Zanichelli, 2007, p. 172: “artifícios ou enganços → indução em erro → ato dispositivo (elemento implícito por via interpretativa) → dano patrimonial e proveito ilegítimo”.

<sup>26</sup> Cf. ALMEIDA COSTA (nota 17), II, Art. 217º, § 15, e URS KINDHÄUSER, “Betrug als vertyppte mittelbare Täterschaft”, in: Schulz / Vormbaum (orgs.), *Festschrift für Günter Bemmman*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1997, p. 339 e ss., e (nota 24), § 263, nº m. 44 e ss.

<sup>27</sup> Sobre o domínio da vontade por erro como critério da autoria mediata, FIGUEIREDO DIAS (nota 17), I, 31º Cap., § 2 e ss.

<sup>28</sup> Nestes termos, referindo-se à burla tributária, cf. o Ac. do TRC de 26-01-2011 (Proc. nº 370/06.7TACBR.C1, www.dgsi.pt).

<sup>29</sup> Apontando já neste sentido, SOUSA E BRITO (nota 23), p. 156.

<sup>30</sup> KINDHÄUSER (nota 24), § 263, nº m. 45.

<sup>31</sup> Nesta conclusão, ALMEIDA COSTA (nota 17), Art. 217º, § 14, e o já referido Ac. do TRC de 26-01-2011.

ser imputado a uma conduta<sup>32</sup>. Como é por demais sabido, determina esta doutrina da causalidade adequada que só serão imputáveis à conduta os resultados a ela causalmente ligados que apareçam, numa perspectiva *ex ante* e segundo as máximas da experiência e a normalidade do acontecer, como uma consequência normal e previsível de tal atuação. Consequências *imprevisíveis, anômalas* ou de *verificação rara* serão pois juridicamente irrelevantes.

Sob este prisma e sem prejuízo da intervenção dos critérios adicionais de imputação objetiva oferecidos pela doutrina da conexão do risco<sup>33</sup>, neste contexto, o erro em que a Administração Tributária incorrer só poderá ser imputado à conduta do agente, para efeitos de responsabilização pelo crime de burla tributária, se se puder considerar que o seu comportamento era objetivamente capaz de induzir em erro o serviço da Administração Tributária a quem foi dirigido.

2. Com significado para a possibilidade de fazer radicar o erro na conduta do agente, avulta ainda a *segunda vertente* a que nos referimos, a da ponderação dos factos numa perspectiva que tome em devida consideração os crimes de burla enquanto crimes materialmente desenhados como *delitos de autoria mediata*. Neste sentido assume especial significado o comportamento da vítima, *rectius*, a sua própria responsabilidade na situação de erro em que caiu. É que, sendo a burla reconduzida ao quadro da autoria mediata, tal implica que o burlado, no confronto com o agente, não seja ele próprio pessoalmente responsável pela disposição patrimonial que levou a cabo<sup>34</sup>. Pois se essa responsabilidade pessoal existir, a vítima deixa de poder ser considerada como um instrumento nas mãos do agente. Nessa medida, sendo ela própria a responsável pelo prejuízo patrimonial, não será possível imputar ao agente a lesão patrimonial ocorrida.

Ora, é justamente ao nível do erro que esta questão deve ser posta. E posta no sentido de que, devendo a tutela penal emergir em *ultima ratio*<sup>35</sup>, é este um caso em que a afirmação da responsabilidade criminal não pode alhear-se do cuidado (ou da falta dele) que a vítima pôs na tutela dos seus próprios interesses patrimoniais, devendo apelar-se aqui ao funcionamento do *princípio vitimodogmático*<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> Cf. FIGUEIREDO DIAS (nota 17), 12<sup>o</sup> Cap., § 11 e ss.

<sup>33</sup> FIGUEIREDO DIAS (nota 17), 12<sup>o</sup> Cap., § 21 e ss.

<sup>34</sup> KINDHÄUSER (nota 24), § 263, n<sup>o</sup> m. 51.

<sup>35</sup> Ligando o princípio vitimológico à natureza de *ultima ratio* do direito penal, logo BERND SCHÜNEMANN, “Der strafrechtliche Schutz von Privatgeheimnissen”, *ZStW*, 90, 1978, p. 40 e ss.

<sup>36</sup> Nesta linha, especificamente a propósito do crime de burla, KNUT AMELUNG, “Irrtum und Zweifel des Getäuschten beim Betrug”, *Goltdammer’s Archiv für Strafrecht*, 1977, p. 1 e ss., enfatizando a nota da necessidade de tutela penal; e BERND SCHÜNEMANN, “Einige vorläufige Bemerkungen zur Bedeutung des viktimologischen Ansatzes”, in: Hans Schneider (org.), *Das Verbrechenopfer in der Strafrechtspflege*, Berlim: Walter de Gruyter, 1982, p. 415 e ss. Ainda nesta direção, com uma

Um princípio que, trazido para os quadros da autoria mediata, se deve conjugar aqui não sob a forma dos critérios de imputação objetiva<sup>37</sup>, mas como um *princípio de autorresponsabilidade*<sup>38</sup>. Princípio, este último, que, como o primeiro subscritor defende de há muito, está bem no cerne da responsabilização a título de autoria mediata<sup>39</sup>; e que nesta sede nos parece dever relevar no sentido de que, sendo o interlocutor do agente um ser responsável, se se comporta descuidadamente tal só deverá implicar, em via de regra, a sua própria responsabilidade<sup>40</sup>. Pois, na síntese lapidária de Costa Andrade, também aqui “a vítima só deve esperar a proteção do direito penal face a agressões ou intromissões que transcendem a autotutela que dela *se pode esperar e exigir*”<sup>41</sup>.

Isto aceite, tudo estará em saber qual o critério a que, com razoável margem de segurança e de equilíbrio entre os vários interesses e princípios que aqui se confrontam, deverá lançar-se mão para se poder concluir que a conduta da vítima assumiu características tais que deve necessariamente implicar o afastamento de uma eventual responsabilidade criminal do agente a título de burla. Em consonância com as considerações precedentes, parece-nos que essa ponderação deverá essencialmente tomar em linha de conta o *cuidado objetivamente devido* que a vítima deve colocar na interação com o agente. Neste sentido, como é inelutável num critério que remete de modo claro para o tópico da negligência, adquire especial significado a questão da *evitabilidade do erro* em que a vítima incorreu<sup>42</sup>.

Não deverá, em todo o caso, levar-se longe de mais a exigência de cuidado que se põe a cargo da vítima. Uma característica marcante da fenomenologia das burlas é a circunstância de ao facto ser sempre inerente uma participação da vítima. Ora, na relação de interatividade que se estabelece entre o agente e a vítima, não raro

análise exaustiva, de cariz histórico, dogmático e político-criminal, a monografia de MANFRED ELLMER, *Betrug und Opfermitverantwortung*, Berlim: Duncker & Humblot, 1986. Sobre este princípio, entre nós, primeiro noutra contexto e depois exatamente no âmbito da matéria de que nos ocupamos, MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Liberdade de Imprensa e Inviolabilidade Pessoal. Uma Perspectiva Jurídico-Criminal*, Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 186 e ss., e (nota 6), p. 282.

<sup>37</sup> Assim, porém, KINDHÄUSER (nota 26), p. 339 e ss., e (nota 24), § 263, n.º m. 44 e ss.

<sup>38</sup> Invocando igualmente o princípio da autorresponsabilidade em ordem a erigir o papel da vítima como critério complementar destinado a circunscrever os limites do âmbito punível do crime de burla, FIANDACA / MUSCO (nota 25), p. 176 e s. E colocando mesmo este princípio, a par do princípio da confiança, no centro da compreensão do crime de burla, ELLMER (nota 36), p. 281 e ss.

<sup>39</sup> JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “La instigación como autoría. Un *requiem* por la «participación» como categoría de la dogmática jurídico-penal portuguesa?”, in: *Homenaje al Profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Thomson/Civitas, 2005, p. 358, e (nota 17), 31.º Cap., § 60 e ss.; e ainda NUNO BRANDÃO, “Pacto para matar: autoria e início de execução”, *RPCC*, 2008, Fasc. 4.º, p. 576 e ss.

<sup>40</sup> Já nestes termos, a propósito da concatenação entre o princípio da confiança e este princípio da autorresponsabilidade, FIGUEIREDO DIAS (nota 17), 35.º Cap., § 29.

<sup>41</sup> COSTA ANDRADE (nota 6), p. 282, nota 37 (itálico nosso).

<sup>42</sup> Cf. ELLMER (nota 36), p. 282.

aquele vem a ser bem sucedido nos seus propósitos defraudatórios, justamente, através do aproveitamento da credulidade, do descuido, da distração ou da confiança infundada na sua retidão. E todavia, quando assim seja, não nos parece que se possa, sem mais, abandonar a vítima à sua sorte, desguarnecendo-a da tutela penal do(s) delito(s) de burla. Isto porque tal significaria um recuo do âmbito aplicativo da burla em prejuízo da sua teleologia e ainda, e decisivamente, porque implicaria que sobre os sujeitos passasse a impender uma espécie de permanente dever de vigilância e cuidado na interação social e económica. Assim instilando um princípio de desconfiança que tornaria insuportável a vida em sociedade e inviabilizaria o tráfico económico<sup>43</sup>.

Se não há de poder ser um qualquer descuido ou desleixo da vítima que a faça perder a tutela penal oferecida pelo tipo de burla, em face das considerações anteriores compreender-se-á que entendamos que essa proteção deixará, porém, de justificar-se quando a vítima omita as *cautelas mínimas* que outro sujeito com as suas características<sup>44</sup> seguramente não deixaria de adotar no mesmo quadro situacional. Há de tratar-se, portanto, de um descuido ou de uma falta de atenção objetivamente injustificáveis, em que por certo não incorreria um qualquer outro indivíduo com o perfil da vítima que estivesse colocado na sua situação. Um critério que, numa palavra, corresponderá a uma ideia de *negligência grosseira*<sup>45</sup>.

Vertendo esta posição na direção específica do crime de burla tributária, cremos que, estando o Fisco em condições de, mediante um exame criterioso dos factos e elementos levados ao seu conhecimento pelo agente, poder apurar a natureza fraudulenta da pretensão com que é confrontado, será de convir que o erro lhe poderá ser também assacado se a fraude era facilmente reconhecível e só não foi detetada por terem sido flagrantemente violados os deveres de vigilância e controlo que a situação objetivamente impunha aos serviços tributários. Tendo o erro ficado assim a dever-se a esta negligência grosseira, deve aceitar-se a responsabilidade da Administração Tributária e assim, mediatamente, o afastamento da possibilidade de responsabilização do agente por burla tributária.

Claro está que neste quadro tudo dependerá, como sempre, da concreta configuração e dinâmica do caso, dos sujeitos e entidades envolvidos de um lado e de outro e do tipo de relação que entre eles intercede; não sendo irrelevante,

<sup>43</sup> Também NURIA PASTOR MUÑOZ, “El redescubrimiento de la responsabilidad de la víctima en la dogmática de la estafa”, in: Silva Sánchez (dir.), *Libertad Económica o Fraudes Punibles?* Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 83 e ss., alerta para este risco, não deixando todavia, na linha do que defendemos, mas no quadro da doutrina da imputação objetiva, de atribuir relevo ao papel da vítima no sentido do afastamento da punição.

<sup>44</sup> Também ELLMER (nota 36), p.282 e s., aponta para um critério subjetivo.

<sup>45</sup> Assim, de novo ELLMER (nota 36), p. 284.

bem pelo contrário, se à pretensão do agente deverá seguir-se uma reação praticamente automática da Administração Tributária, ou se, diferentemente, essa reação só pode ocorrer após uma detida avaliação do pedido pelos serviços tributários.

## **VI. A conduta típica (cont.): A atribuição patrimonial e o enriquecimento**

Cumpre ainda fazer referência ao último elo da cadeia do processo causal do crime de burla tributária pressuposto pelo art. 87º-1 do RGIT: a verificação de um *enriquecimento* do agente ou de terceiro e, concomitantemente, de um *prejuízo patrimonial fiscal* derivados de uma *atribuição patrimonial efetuada* pela Administração Tributária.

1. Como crime com participação da vítima<sup>46</sup> que é – determinante da sua configuração como *delito de encontro* na perspetiva da chamada “comparticipação necessária”<sup>47</sup> –, o perfeccionamento da burla tributária não se basta com uma ação fraudulenta dirigida pelo agente contra a vítima, estando ainda dependente de uma *disposição patrimonial* realizada em virtude do erro inculcado por aquele engano. Deparamo-nos agora com uma das especificidades do delito de burla tributária apontadas supra.

Neste ponto, é notória a intenção legislativa de marcar uma diferença em relação ao conteúdo da ação da vítima inerente ao crime de burla comum. Ilação que se extrai, antes de mais, pela simples comparação da letra do art. 217º-1 do CP (“determinar outrem à prática *de atos*”) com a do art. 87º-1 do RGIT (“determinar a administração tributária ou a administração da segurança social a *efetuar atribuições patrimoniais*”). Tivesse o legislador querido conferir à disposição patrimonial da burla tributária o mesmo conteúdo normativo da burla comum e não deixaria, seguramente, de empregar a mesma formulação que nesta é usada, *sc.*, “determinar a administração tributária ou a administração da segurança social à prática de atos”. Isto quando é certa a existência de uma miríade de atos praticáveis pela Administração Tributária que, não detendo uma direta natureza patrimonial, são suscetíveis de implicar um prejuízo para o património fiscal.

Se esta compreensão mais agarrada à letra da lei já é sugestiva de um distanciamento em relação à burla comum<sup>48</sup>, essa impressão é definitivamente confir-

<sup>46</sup> Assim, para o crime de burla comum, FERNANDA PALMA / RUI PEREIRA (nota 23), p. 329.

<sup>47</sup> FIGUEIREDO DIAS (nota 17), I, 33º Cap., § 28, com menção ao crime de burla do art. 217º do CP.

<sup>48</sup> Logo por isto não nos parece assistir razão a PAULO DÁ MESQUITA, “A tutela penal das deduções e reembolsos indevidos de imposto. Contributo para uma leitura da protecção dos interesses financeiros do Estado pelos tipos de fraude fiscal e de burla tributária”, *RMP*, nº 91, 2002, p. 66, quando considera que na burla tributária “o conceito de atribuição patrimonial deriva da dogmática relativa ao crime de burla comum”. Um entendimento que, como bem nota COSTA ANDRADE

mada pelas consequências que adviriam da parificação do conceito de deslocação patrimonial em ambos os crimes.

Temos em mente as situações em que a perda patrimonial resulta de uma *inércia da vítima*, fruto de um erro nela incutido pela conduta enganosa do agente<sup>49</sup>. É certo que a burla é comumente conotada com a prática de atos positivos da parte do burlado (*v. g.*, paradigmaticamente, o caso em que a vítima entrega ao burlão uma certa quantia monetária em numerário). Mas o espectro punitivo da burla vai mais além e pode integrar situações em que a vítima, induzida em erro pelo agente, toma uma decisão de nada fazer em prol dos seus interesses patrimoniais, com direto prejuízo para os mesmos<sup>50</sup>. Estarão aqui em causa, nomeadamente, situações em que a vítima omite medidas que poderiam determinar uma vantagem patrimonial associada a uma pretensão juridicamente válida e que não é acionada em virtude do erro em que incorre (*v. g.*, o não exercício de um direito de que é titular ou a falta de proposição de uma ação executiva)<sup>51</sup>.

Não são difíceis de intuir as consequências que adviriam para o domínio penal fiscal de uma transposição deste conceito de deslocação patrimonial da burla comum para a burla tributária. Sendo as legítimas pretensões fiscais, por definição, marcadas pelo signo da conformidade legal, essa transposição levaria a que, por via de regra, caíssem no seio da burla tributária as situações em que a Administração Tributária deixasse de promover as medidas necessárias à recolha de um imposto devido, quando tal se ficasse a dever a uma ação fraudulenta do contribuinte. Neste quadro, a burla tributária passaria a constituir o eixo da tutela penal fiscal e relegaria o crime de fraude fiscal para uma função puramente residual, com o que se consumaria uma autêntica *revolutio* no sistema penal tributário português. Ora, como vimos, não foi essa, manifestamente, a intenção do

(nota 6), p. 290 e s., numa apreciação crítica da posição de Dá Mesquita, desemboca em soluções violadoras do princípio *nullum crimen sine lege*.

<sup>49</sup> Caso que se não confunde com a chamada *burla por omissão*, caracterizada por um *non facere* do próprio agente e não da vítima: cf. ALMEIDA COSTA (nota 17), Art. 217º, § 21.

<sup>50</sup> Admissibilidade de princípio que, em face do segmento normativo correspondente do crime de burla previsto no art. 146 do Código Penal suíço, muito idêntico ao do nosso tipo de burla (“déterminé la victime à *des actes* préjudiciables à ses intérêts pécuniaires ou à ceux d’un tiers”), é pacificamente aceite pela generalidade da doutrina e jurisprudência suíças – cf., entre outros, GÜNTER STRATENWERTH / WOLFGANG WOHLERS, *Schweizerisches Strafgesetzbuch. Handkommentar*<sup>2</sup>, Berna: Stämpfli Verlag, 2009, art. 146, nº m. 8, que identificam a deslocação patrimonial com qualquer comportamento que tenha por efeito uma imediata diminuição patrimonial, e JOSÉ HURTADO POZO, *Droit Pénal. Partie Spéciale*, Genebra: Schulthess, 2009, nº m. 1197. Neste sentido cf. ainda, na dogmática alemã, pela doutrina largamente dominante, KINDHÄUSER (nota 24), § 263, nº m. 200, com indicações jurisprudenciais concordantes.

<sup>51</sup> Cf. THOMAS FISCHER, *Strafgesetzbuch*<sup>59</sup>, Munique: C. H. Beck, 2012, § 263, nº m. 73, S / S / CRAMER / PERRON (nota 24), § 263, nº m. 58, e KINDHÄUSER (nota 24), § 263, nº m. 200.

legislador de 2001 quando introduziu a incriminação de burla tributária, assim se compreendendo que, cortando cerce qualquer veleidade nesse sentido, o legislador tenha definido o respetivo conceito de deslocação patrimonial em termos formal e materialmente distintos daqueles que valem para a burla comum.

Nesta ordem de ideias, do elemento típico “efetuar atribuições patrimoniais” deverão considerar-se excluídas as hipóteses em que o património tributário sai prejudicado na sequência de uma conduta fraudulenta de um contribuinte à qual, até ao momento em que o prejuízo patrimonial se consoma, não se segue qualquer reação da Administração Tributária (*v.g.*, o contribuinte não apresenta a sua declaração de rendimentos ou declara rendimentos inferiores aos reais e/ou apresenta despesas fiscalmente relevantes que todavia não existiram, assim logrando evitar pagar o imposto que seria legalmente devido).

Além desta delimitação negativa, impõe-se em todo o caso consignar um sentido *positivo* ao conceito típico de deslocação patrimonial. Em nosso modo de ver, tendo em conta o texto do nº 1 do art. 87º do RGIT, a sua conciliação com as demais normas desse preceito e a acentuada ligação da génese da incriminação ao fenómeno dos chamados reembolsos indevidos, tudo aponta para a ideia de que serão de integrar neste conceito os atos positivos da Administração Tributária que coenvolvam uma *transferência patrimonial direta* do ativo do património tributário para o ativo de um particular, o agente ou um terceiro.

Para a compreensão das atribuições patrimoniais como verbas pecuniárias já integradas no erário público contribui, de modo determinante, o próprio texto legal do art. 87º quando perspetivado na sua globalidade. Os termos empregados pelo legislador para se expressar – “efetuar atribuições patrimoniais” – apontam logo para um positivo ato de entrega de um *quid* com valor patrimonial, o que, sendo esta uma matéria diretamente referida a impostos, sugere ainda tratar-se de algo com imediata expressão pecuniária. Ideia que sai reforçada quando o nº 1 do preceito é conexionado com os nºs 2 e 3 que se lhe seguem, os quais impõem uma agravação da moldura legal em função do valor, elevado ou consideravelmente elevado, *dessas* atribuições patrimoniais. É sintomático que, ao contrário da burla comum (cf. art. 218º, nºs 1 e 2, *a*), do CP), a qualificação da burla tributária se faça não por referência ao valor do prejuízo patrimonial, mas logo da própria disposição patrimonial tipicamente definida.

Tudo o que, em suma, parece então querer significar que este ato de “efetuar atribuições patrimoniais” que compõe a conduta típica da vítima de burla tributária corresponde, como antecipámos, a um ato de deslocação de valores pecuniários integrados no erário tributário das mãos do Fisco para a esfera patrimonial do agente ou de um terceiro.

2. Para que haja o preenchimento do tipo de burla tributária é mister ainda, por fim, que àquelas atribuições patrimoniais se sigam dois resultados

típicos: o *prejuízo patrimonial* do Fisco e o *enriquecimento* do agente ou de terceiro. Um enriquecimento que, portanto, não corresponde apenas a um desígnio almejado pelo agente, mas que figura como um outro autêntico *resultado típico*, integrando assim o tipo objetivo de ilícito.

Se nenhuma particularidade há que assinalar ao conceito de *prejuízo patrimonial*, o mesmo não se poderá já afirmar porém quanto ao conceito de *enriquecimento*.

Do que se trata neste domínio da burla tributária é de um *enriquecimento* que deve derivar de uma *atribuição patrimonial efetuada* pela Administração Fiscal. Por isso que sobreleva aqui, como já notou Costa Andrade e é de algum modo perceptível a partir das tomadas de posição de Germano Marques da Silva, uma delimitação do âmbito punível baseada numa conceção que contrapõe *enriquecimento* a *não empobrecimento*. O primeiro conceito entendido como um aumento efetivo do ativo patrimonial do beneficiário da disposição e o segundo conceito como uma evitação de uma diminuição desse património. A ideia de que a burla tributária se liga só àquele primeiro conceito e já não também ao segundo radica, uma vez mais, na conjuntura que precedeu a sua introdução no ordenamento português.

A dicotomia “enriquecimento / não empobrecimento” foi um dos pólos da polémica doutrinal e jurisprudencial que na década de 1990 se travou entre nós em torno do crime de fraude fiscal e das suas relações com o crime de burla comum. Um pensamento que à data fazia curso em alguma doutrina<sup>52</sup> e jurisprudência<sup>53</sup> era o de que, para efeitos de eventual integração do comportamento fiscal fraudulento nos crimes de fraude fiscal e/ou de burla, haveria que distinguir entre aqueles casos em que através da fraude o agente atuava apenas com o propósito de evitar pagar impostos, de forma a não ver o seu património diminuído, e aqueles outros em que o agente lograva fazer crescer o seu pecúlio através do encaixe de somas que pertenciam ao erário fiscal e que, por mor da sua fraude, eram indevidamente integradas no seu património. O caso, portanto, para usar de novo a sugestiva expressão de Isabel Marques da Silva, em que os sujeitos punham “os *Impostos* a pagar-lhes a eles”.

Se, com o correr do tempo e da discussão, se tornou doutrinal e jurisprudencialmente maioritária a opinião que não divisava qualquer razão axiológico-material para tal distinção, o certo é que, com o RGIT, foi ela resgatada e erigida

<sup>52</sup> V. g., NUNO SÁ GOMES, “Os crimes essencialmente fiscais como crimes especiais sui generis privilegiados”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 1995, p. 23 e ss., e PAULO DÁ MESQUITA (nota 9), p. 131 e ss. Frontalmente contra esta distinção, FIGUEIREDO DIAS / COSTA ANDRADE (nota 2), p. 108 e ss., e MÁRIO FERREIRA MONTE (nota 3), p. 383 e ss.

<sup>53</sup> V. g., Acórdão do STJ de 15-12-1993, in: *BMJ*, nº 432, 1994 p. 196 e ss., com comentário discordante de HELENA MONIZ, “Facturas falsas – burla ou simulação fiscal?”, *Scientia Iuridica*, XLII, 1994, p. 141 e ss.

em critério identificador da burla tributária. Nesta, como Germano Marques da Silva logo procurou esclarecer, “já não se trata apenas de não pagar [impostos], trata-se de enriquecer à custa daqueles que pagam”<sup>54</sup>, ainda hoje sustentando que o que separa a fraude fiscal da burla tributária é que “na fraude o agente visa o não empobrecimento, na burla o *enriquecimento*”<sup>55</sup>.

Por muito questionável que possa parecer o intuito de radicar a contraposição entre fraude fiscal e burla tributária numa paralela contraposição entre não empobrecimento e enriquecimento<sup>56</sup>, devemos concordar que todos os dados se conjugam agora na direção de que o tipo incriminador da burla tributária foi desenhado na base dessa dicotomia enriquecimento *vs.* não empobrecimento, circunscrevendo a matéria punível apenas ao primeiro termo da alternativa.

No sentido desta conclusão depõem os antecedentes históricos da incriminação, o contexto social em que ela apareceu<sup>57</sup>, a referida “interpretação autêntica” que o autor do anteprojeto do RGIT manifestou logo aquando da sua entrada em vigor e ainda, decisivamente, a concatenação do elemento típico “enriquecimento” com a explicitação típica da deslocação patrimonial penalmente relevante em sede de burla tributária. Uma deslocação que, como vimos, deve consistir em “efetuar atribuições patrimoniais”. Ora, uma leitura congruente do segmento típico “efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento” só consente a interpretação de que o resultado “enriquecimento” tipicamente pressuposto será de caracterizar como um *aumento do volume patrimonial* do agente ou de terceiro consubstanciado num *incremento dos ativos patrimoniais*. Se, de acordo com a lógica, no sentido próprio da palavra, uma atribuição patrimonial efetuada a favor de alguém se repercute necessariamente num aumento do seu ativo patrimonial, o único sentido normativo que julgamos ser possível adscrever ao “enriquecimento” constante do tipo de burla tributária é o de o identificar com um *crescimento tangível de um património, não abrangendo* portanto as hipóteses de simples *não empobrecimento*<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 13), p. 66.

<sup>55</sup> GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 1), p. 193 (itálicos nossos).

<sup>56</sup> FIGUEIREDO DIAS / COSTA ANDRADE (nota 2), p. 108 e ss. Na senda desta apreciação crítica novamente COSTA ANDRADE (nota 6), p. 280 e ss., que todavia parece também reconhecer ser esta a agora solução *de jure dato* (p. 286 e s.).

<sup>57</sup> Em abono desta ideia COSTA ANDRADE (nota 6), p. 286 e s., enquadra a opção legislativa “no clima da segunda metade da década de 90 em que o tema da fuga ao fisco foi objeto de aturadas discussões, despertadas e alimentadas pelo conhecimento público de alguns casos espetaculares, associados sobretudo ao uso de «faturas falsas». E em que o «enriquecimento» à custa do fisco funcionava como catalisador e motivo de indignação”.

<sup>58</sup> Nesta conclusão, GERMANO MARQUES DA SILVA (nota 13), p. 66, e (nota 1), p. 189 e ss., SUSANA AIRES DE SOUSA (nota 2), ISABEL MARQUES DA SILVA (nota 3), p. 158 e ss., e PAULO DÁ MESQUITA (nota 48), p. 66 e ss.

Nesta medida, divisa-se aqui uma diferença adicional entre os tipos de burla tributária e de burla comum no sentido da redução do âmbito punível da primeira, já que nesta última o elemento enriquecimento que faz parte do tipo subjetivo é de caracterizar em termos mais amplos, abrangendo qualquer tipo de vantagem patrimonial almejada pelo agente, sob a forma de aumento do ativo, de diminuição do passivo, de não diminuição do ativo ou de não aumento do passivo<sup>59</sup>. E bem se compreende que se adote esta leitura restritiva<sup>60</sup>, pois uma compreensão do enriquecimento pressuposto pela burla tributária com esta extensa latitude da burla comum fá-la-ia sobrepor-se largamente ao crime de fraude fiscal, esvaziando em significativa medida o âmbito de aplicação desta; o que, como uma vez mais nos parece claro, nunca esteve nos propósitos do legislador<sup>61</sup>.

## VII. Breve balanço político-criminal

A análise desenvolvida, centrada na caracterização do conteúdo do ilícito-típico objetivo do crime de burla tributária, revela que foi propósito do legislador penal fiscal de 2001 atribuir-lhe um lugar relativamente periférico na constelação dos crimes tributários. Embora cunhada tipicamente a partir do tipo incriminador da burla clássica, a burla tributária conhece em relação a ela importantes momentos de descontinuidade, que implicam um significativo estreitamento da sua área de tutela típica.

Trata-se, a nosso ver, de uma escolha político-criminal que deve ser saudada. E não apenas porque desse jeito se dá cumprimento ao *princípio jurídico-constitucional do direito penal do bem jurídico*<sup>62</sup>, que em todos os domínios – e, portanto, obviamente, também no fiscal – postula uma intervenção penal marcada pelas matrizes fundamentais da subsidiariedade e da fragmentariedade. Mas de saudar também porque o que a experiência de quase década e meia entretanto decorrida mostra é que a incriminação de burla tributária contribuiu efetivamente para prevenir o tipo de delinquência fiscal que justificou a sua introdução no nosso sistema penal.

<sup>59</sup> Nestes termos, em relação ao direito suíço, HURTADO POZO (nota 49), n.ºs ms. 806 e 1213, e ainda, na doutrina alemã, KINDHÄUSER (nota 48), § 263, n.º m. 357.

<sup>60</sup> Para uma aplicação desta leitura à questão da liquidação errónea de IRS e de IRC, cf. PAULO DÁ MESQUITA (nota 48), p. 66 e ss.

<sup>61</sup> Em sentido próximo, COSTA ANDRADE (nota 6), p. 290 e s.

<sup>62</sup> JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “O «direito penal do bem jurídico» como princípio jurídico-constitucional. Da doutrina penal, da jurisprudência constitucional portuguesa e das suas relações”, in: *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa: Colóquio comemorativo do XXV Aniversário do Tribunal Constitucional*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 31 e ss., e por último “Das «Rechtsgutstrafrecht» als verfassungsrechtliches Prinzip unter dem Blickwinkel der Rechtsprechung des portugiesischen Verfassungsgerichts”, *Goldammer’s Archiv für Strafrecht*, 4/2014, p. 202 e ss.

Tanto quanto parecem indiciar a cobertura noticiosa dos fenômenos de criminalidade tributária e o registo jurisprudencial dos últimos anos, a dimensão do fenômeno das faturas falsas já nada tem hoje que ver com aquela que adquiriu magna expressão na década de 1990. A par de outras razões, onde há a destacar o reforço da aplicação de instrumentos administrativo-tributários de prevenção de ilícitos fiscais, a introdução do crime de burla tributária terá tido certamente um papel de relevo nesta substancial contenção de tais práticas fraudulentas. Com isto, e em contracorrente com aquela que por vezes tem sido a sina do nosso direito penal fiscal, pode concluir-se que soluções incriminadoras estáveis e respeitadoras do paradigma de um direito penal liberal e de *ultima ratio* logram ser político-criminalmente eficazes também no âmbito tributário.

