

Tribunal da Relação de Guimarães
Processo nº 1148/21.3T9BRG.G1

Relator: HELENA LAMAS

Sessão: 12 Junho 2023

Número: RG

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: RECURSO PENAL

Decisão: PARCIALMENTE PROCEDENTE

CRIME DE BURLA TRIBUTÁRIA

ELEMENTO CONSTITUTIVO

Sumário

I- Os elementos constitutivos do crime de burla tributária são :

- uso de erro ou engano sobre factos, criado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante;
- determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais;
- das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

II- Tem de se verificar um duplo nexo de causalidade :

- entre as falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outro meio fraudulento, e o erro ou engano sobre factos;
- entre as atribuições patrimoniais efectuadas pela Administração Tributária ou da Segurança Social, e o enriquecimento do agente ou de terceiro.

III- É irrelevante que, contabilisticamente falando, no deve e haver entre a Segurança Social e os arguidos, estes tenham recebido menos do que pagaram .».

Texto Integral

Acordam, em conferência, na secção Penal do Tribunal da Relação de Guimarães:

I. RELATÓRIO

1.1. A decisão

No Processo de Instrução nº 1148/21.... do Juízo de Instrução Criminal ..., foi proferida a seguinte decisão instrutória:

Não pronunciar os arguidos AA, BB e CC pela prática de *um crime de burla tributária, p. e p. pelo artigo 87.º/1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, como lhes imputa o MP.*

1.2.O recurso

1.2.1. Das conclusões do Ministério Público

Inconformado com a decisão, o Ministério Público interpôs recurso, extraíndo da respetiva motivação as seguintes conclusões (transcrição):

1 - O tipo de burla tributária, p. e p. pelo artigo 87.º, nº1 do RGIT prevê que a actuação do agente - os arguidos - determine a Segurança Social a efectuar atribuições patrimoniais das quais resulte um enriquecimento ilegítimo, resultado do erro que a actuação de mentira causou na Segurança Social.

2 - Convencida da veracidade da inscrição dos arguidos como trabalhadores por conta de outrem, a Segurança Social procedeu ao pagamento de prestações aos arguidos, a título de subsídio de doença/incapacidade.

3 - O enriquecimento exigido no tipo corresponde ao recebimento de uma prestação a que os arguidos não tinham licitamente direito, por não assumirem a qualidade de trabalhadores por conta de outrem.

4 - A circunstância de ter existido pagamento das quotizações não afasta a prática do crime.

5 - A anulação das carreiras contributivas e a falta de devolução das quantias recebidas pela Segurança Social não são aptas a afastar a prática do crime.

6 - A acção ou omissão da Segurança Social - na devolução das quantias que recebeu ou na sua não devolução - não pode ser critério diferenciador na qualificação dos factos como integradores da prática de crime ou não.

7 - Caso assim se entenda a verificação da prática do crime não corresponde à prática dos factos pelo agente, antes está na dependência da acção de terceiro, no caso da Segurança Social.

8 - No tipo de burla tributária não há lugar a qualquer *operação contabilística/compensação* entre a entrega feita pelos arguidos a título de quotizações e a prestação de contribuições realizada pela Segurança Social, para se determinar se existiu ou não enriquecimento do agente e prejuízo da vítima.

9 - Nestes termos e nos demais de direito aplicável, que vossas excelências

doutamente suprirão, deve o recurso ser julgado procedente, revogando-se o despacho posto em crise e determinado novo que pronuncie os arguidos pela prática dos factos e do crime, tal como descritos na acusação pública, assim se fazendo **JUSTIÇA**.

1.2.2 Da resposta dos arguidos

Responderam os arguidos, defendendo a total improcedência do recurso, assim concluindo :

1.Nos presentes autos veio o Ministério Público interpor recurso do despacho de não pronúncia proferido pelo Meritíssimo Juiz de instrução, pugnando pela revogação do referido despacho e pela sua substituição por outro que pronuncie os arguidos pela prática do crime de burla tributária, p. e p. pelo artigo 87 Q nQ 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

2.Porém, consideram os arguidos que bem andou o Meritíssimo Juiz de Nos presentes autos, veio o Ministério Público interpor recurso do Instrução ao não pronunciar os mesmos pela prática do crime de burla tributária, porquanto consideram inexistir a prática do crime em causa.

3.A atuação dos arguidos não configura a prática de crime.

4.Como sustentado pelo Meritíssimo Juiz de instrução, dos autos não resultou suficientemente indiciado que os arguidos atuaram sabendo que incorriam na prática de crime.

5.Não se preenchendo um dos elementos do tipo, não podem os arguidos ser pronunciados pela prática do crime em causa, sendo que "só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência" (art. 13 do Código Penal).

6.E a lei não prevê, no caso, a punição da conduta a título negligente.

7.Da factualidade constante da acusação não se pode concluir que os arguidos, ao requererem as atribuições patrimoniais, tinham o propósito/intenção/vontade de enganar a Segurança Social, ou seja, com o objetivo de enriquecerem à sua custa.

8.Os arguidos não atuaram com consciência da censurabilidade da sua conduta, para se concluir pela verificação do dolo, desconhecendo totalmente que, ao requerer o subsídio por doença, estariam a cometer qualquer crime.

9.Os arguidos inscreveram-se como trabalhadores por conta de outrem, pagaram as respetivas quotizações e apenas requereram as atribuições patrimoniais - subsídio por doença/incapacidade — porque se encontravam nas condições para o requerer, ou seja, em situação de doença/incapacidade.

10.Os arguidos são pessoas honestas, sem antecedentes criminais, vivem de forma humilde, nunca lesaram - nem tiveram intenção de lesar em momento

algum — o Estado, e desconheciam por completo que a sua atuação constituía a prática de crime.

11. Prova disso é que restituíram as quantias recebidas a título de subsídio por doença/incapacidade, conforme resulta dos autos.

12. Não pretenderam enriquecer nem enriqueceram, na medida em que a Segurança Social recebeu mais (a título de contribuições - 10.505,87€) do que aquilo que pagou (939,77€ + 28,20€).

13. De qualquer das maneiras, a ação dos arguidos, a configurar um ilícito, sempre este seria contraordenacional e não penal.

14. Consideram os arguidos que, no caso em concreto, sempre estaria em causa a prática de uma contraordenação, em virtude das falsas declarações (art. Q 22. Q alínea c) da Lei 110/2009, de 16/9).

15. Sendo certo que, o procedimento criminal já se teria extinto por efeito da prescrição em virtude do facto de já terem decorrido cinco anos desde a prática do facto.

1.2.3. O Ministério Público junto do Tribunal da Relação teve vista do processo, defendendo que a qualificação criminal da conduta dos arguidos não pode ficar dependente de uma operação contabilística onde se avalie a receita e a despesa em termos de resultado final, pelo que no caso vertente o prejuízo assenta no pagamento da prestação, na atribuição patrimonial feita pela Segurança Social que se vê diminuída dos valores pagos, o qual ocorre de forma não directamente vinculada com o pagamento da contribuição.

1.2.4. Cumprido o disposto no artigo 417º, nº 2 do C.P.P., foram colhidos os vistos, após o que foram os autos à conferência.

II. OBJECTO DO RECURSO

De acordo com o disposto no artigo 412º do C.P.P. e atenta a Jurisprudência fixada pelo Acórdão do Plenário da Secção Criminal do Supremo Tribunal de Justiça n.º 7/95, de 19/10/95, publicado no D.R. 1ª série-A de 28/12/95, o objecto do recurso define-se pelas conclusões apresentadas pelo recorrente na respectiva motivação, sem prejuízo de serem apreciadas as questões de conhecimento oficioso.

Assim, examinadas as conclusões de recurso, a única questão a conhecer é a da verificação dos elementos típicos do crime de burla tributária .

III. FUNDAMENTAÇÃO

Definidas a questão a tratar, importa considerar o que se mostra decidido na primeira instância (transcrição) :

DECISÃO INSTRUTÓRIA

1. Relatório.

1.1. O despacho de acusação.

Deduziu o Ministério Público (fls. 854 e ss) acusação contra os arguidos AA, BB e CC imputando-lhes a prática de factos que no seu entendimento consubstanciam o cometimento por estes de um crime de burla tributária, p. e p. pelo artigo 87.º/1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001.

1.2. O requerimento de abertura da instrução.

Vieram os arguidos requerer a abertura da instrução com a pretensão apenas de beneficiarem da suspensão provisória do processo, afirmando ainda já terem restituído as quantias que receberem.

1.3. Da abertura da instrução.

Por despacho de fls. 426 foi declarada aberta a instrução.

Realizou-se o debate instrutório, com observância do legal formalismo, como consta da acta.

2. Saneamento.

O Tribunal é competente. O MP tem legitimidade.

Não existem nulidades, questões prévias ou incidentais de que cumpra conhecer.

3. Fundamentação.

3.1. As finalidades da instrução.

Como se sabe, nos termos do disposto no artigo 286.º/1 do Código de Processo Penal, com a fase processual penal (facultativa) de instrução visa-se a comprovação judicial da decisão de deduzir acusação ou de arquivar o inquérito em ordem a submeter ou não a causa a julgamento, não estando, conseqüentemente, em causa a realização de um novo inquérito, mas a comprovação, por parte do juiz de instrução criminal, da decisão proferida pelo Ministério Público, de acusação ou de arquivamento, sem prejuízo de o juiz de instrução instruir autonomamente os factos em apreço (sempre em função das finalidades da instrução) e não se limitar ao material probatório carreado para os autos.

Nos termos do artigo 308.º/1 do Código de Processo Penal se até ao encerramento da instrução tiverem sido recolhidos indícios suficientes de se terem verificado os pressupostos de que depende a aplicação ao arguido de uma pena ou de uma medida de segurança, o juiz, por despacho, pronuncia o arguido pelos factos respectivos; caso contrário profere despacho de não pronúncia.

Estabelece o artigo 283.º/2 do Código de Processo Penal, que a suficiência de indícios se encontra dependente de deles resultar uma possibilidade razoável de ao arguido vir a ser aplicada, por força deles, em julgamento, uma pena ou uma medida de segurança.

Assim, como vem referindo a jurisprudência (*v.g. acórdão do TRP de 23/11/2011, proc. 18/09.8TATMC.P1, dgsi.pt*), em primeiro lugar, impõe-se um juízo de indiciação da prática de um crime, ou seja, importa indagar de todos os elementos probatórios produzidos, quer na fase de inquérito, quer na de instrução, que conduzam ou não à verificação de uma conduta criminalmente tipificada.

Caso se opere essa adequação, proceder-se-á, em segundo lugar, a um juízo probatório de imputabilidade desse crime ao arguido, de modo que os meios de prova legalmente admissíveis e que foram produzidos, ao conjugarem-se entre si, conduzam à imputação do(s) facto(s) criminoso(s) ao(s) arguido(s). A finalizar, cabe efectuar um juízo de prognose condenatório, pelo qual se possa concluir a razoável possibilidade de o arguido vir a ser condenado por esses factos e vestígios probatórios, estabelecendo-se um juízo indiciador semelhante ao juízo condenatório a efectuar em julgamento.

Fixadas as directrizes que, de acordo com a lei, nos devem orientar na prolação da decisão instrutória, de pronúncia ou não pronúncia, a presente decisão abordará a questão de saber se os factos imputados aos arguidos requerentes se mostram ou não sustentados nos elementos probatórios recolhidos e, a mostrarem-se, se os mesmos permitem afirmar preenchidos os elementos típicos do crime de burla tributária, bem como dos pressupostos da suspensão provisória requerida.

3.2. Os factos suficientemente indiciados.

1. A arguida, AA, é progenitora dos arguidos, BB e CC.
2. Os referidos arguidos, em concertação com a respetiva progenitora, decidiram forjar uma carreira contributiva, de modo a beneficiar, futuramente, de prestações sociais por parte do Instituto da Segurança Social, desde logo, prestações por velhice ou doença.
3. Imbuídos de tal propósito, diligenciaram por inscrever como trabalhadores agrícolas indiferenciados por conta de outrem, junto da Segurança Social, BB

e CC, figurando como entidade empregadora, a progenitora de ambos, AA.

4. BB encontra-se inscrito junto do Instituto da Segurança Social como trabalhador por conta da sua progenitora, desde 1/03/2008 até Janeiro de 2020.

5. CC encontra-se inscrita junto do Instituto da Segurança Social como trabalhadora por conta da sua progenitora, desde 1/12/1999 até Janeiro de 2020.

6. Apesar de inscritos como tal, sabiam os arguidos que não realizavam qualquer prestação remunerada de cariz laboral para a sua progenitora, não dispunham de horário de trabalho nem se encontravam subordinados a qualquer vínculo contratual.

7. Durante o período de tempo que mediou entre a respetiva inscrição junto da Segurança Social até Janeiro de 2020, e apesar de ser inverídica a situação laboral declarada, procederam os arguidos ao pagamento regular das contribuições devidas, nos termos dos artigos 32.º e 33.º do DL n.º 199/99 de 8/06 e artigo 1.º do DL n.º 103/80 de 9/05.

8. Ao longo de todo o período contributivo, o arguido, BB, declarou remunerações na ordem dos €19.808,25, enquanto a arguida, CC, declarou €15.912,90.

9. Por força da carreira contributiva dos arguidos, que a Segurança Social tomou como verdadeira, realizou tal entidade prestações sociais a favor dos mesmos, a título de subsídio de doença/incapacidade, tal como requereram.

10. Beneficiou, assim, BB, por força do período de doença/incapacidade compreendido entre 13/09/2017 e 25/12/2017, e bem assim, entre 19/09/2018 e 13/01/2019, do valor de €939,77.

11. Tais períodos de incapacidade foram atribuídos a BB, tal como requeridos a 13/09/2017, 29/09/2017, 18/10/2017, 17/11/2017, 13/12/2017, 21/09/2018, 5/10/2018, 31/10/2018, 30/11/2018 e 15/12/2018.

12. A entrega do correspondente subsídio teve lugar através de cheques, remetidos via postal e integralmente pagos, nos seguintes valores e datas:

- 06/10/2017 - €50,52
- 25/10/2017 - €96,83;
- 30/11/2017 - €126,30
- 05/01/2018 - €101,40
- 29/01/2018 - €63,15
- 23/10/2018 - €51,48
- 09/11/2018 - €128,70
- 28/11/2018 - €128,70
- 02/01/2019 - €64,35
- 04/02/2019 - €128,70

13. Beneficiou, por seu turno, CC, por força do período de doença decorrente de cirurgia ambulatória, compreendido entre 12/10/2019 e 23/10/2019, do valor de €28,20, entregue a 25/10/2019, por transferência bancária para a conta ...13.

14. Tal período de incapacidade e subsequente subsídio foram atribuídos a CC, tal como requerido a 12/10/2019.

15. Os arguidos, de forma concertada, atuaram com o propósito comum de beneficiar de atribuições patrimoniais que não lhes eram devidas, bem sabendo que nunca tiveram qualquer vínculo laboral por conta de AA, e que tal apenas fora comunicado ao Instituto da Segurança Social, assim como a realização dos descontos e a entrega das quantizações por conta das remunerações declaradas, tendo em vista tal fim, tudo representando e querendo concretizar como, efetivamente, lograram.

16. Em tudo agiram de forma livre, deliberada e consciente.

Ainda:

17. A arguida AA, enquanto afirmada entidade patronal, entregou no período à segurança social, por conta das remunerações declaradas dos arguidos BB e CC, o montante de 10.505,80 euros;

18. A segurança social anulou a carreira contributiva dos arguidos BB e CC;

19. Até hoje a segurança social não devolveu o montante de 10.505,80 euros.

20. Em 29/01/2021 os arguidos devolveram à segurança social o montante de 939,77 euros e em e em 11/05/2022 devolveram à mesma o montante de 28,20 euros.

3.3.Os factos não suficientemente indiciados

21.Os arguidos actuaram sabendo que incorriam na prática de crime.

3.4. Motivação.

Os arguidos não se insurgem contra os factos constantes da acusação, nem sequer afirmam que os elementos de prova recolhidos não os sustentam, referindo inclusive já terem reposto o dinheiro recebido (benefícios).

De qualquer forma, revistados os elementos de prova constantes do inquérito e indicados pelo MP na acusação, tem de concluir-se que (com excepção do referido em 21) a factualidade levada à mesma (e a acrescentada supra sob os pontos 17 a 20) está suficientemente indiciada, porquanto deles resulta clara a actuação dos arguidos na criação de uma carreira contributiva falsa para dois deles (os arguidos BB e CC).

Mas evidenciam também os factos constantes da acusação que o caso não é daqueles onde a carreira contributiva é feita apenas na base declarativa, ou seja, sem que os correspondentes quantitativos sejam entregues na segurança

social. No caso as quotizações correspondentes às afirmadas remunerações eram entregues à segurança social, como aliás resulta da acusação.

E assim recebeu a segurança social no período o montante total de 10.505,870 euros de contribuições por conta das remunerações declaradas e referentes aos arguidos CC e BB (cfr. fls. 446).

E “por conta” dos benefícios concedidos aos arguidos BB e CC a segurança social despendeu 939,77 euros + 28,20 euros, montantes que entretanto já recebeu.

Cabe então perguntar: em que medida os três arguidos determinaram a administração da segurança social a efectuar aos arguidos BB e CC atribuições patrimoniais das quais resultou o enriquecimento destes?

A resposta é: não determinaram.

Como afirma a segurança social (fls. 446) apesar de ter anulado a carreira contributiva mantém na sua posse o dinheiro que lhe foi entregue pela mãe dos arguidos (a arguida AA), no caso os referidos 10.505,80 euros.

Que até hoje não entregou (e a arguida AA também ainda não requereu).

É por isto que a actuação dos arguidos não configura a prática de crime (facto referido em 21) e não cabe no âmbito da instrução afirmar ou não a ocorrência de contra- ordenação (cfr. artigos 22.º, 31.º/3 da Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro - Código dos Regimes Contributivos).

3.5. O crime de burla tributária.

Dispõe o artigo 87.º do RGIT:

1 - 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.

(...)

É aceite sem relevante divergência, jurisprudencial ou doutrinal, que o bem jurídico protegido por este crime é o património fiscal do Estado e que não desenhando o tipo uma categoria específica de agente da infracção está em causa um crime comum.

São elementos objectivos do tipo a utilização de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante, ou outros meios fraudulentos, assim determinando a administração tributária a efectuar atribuições patrimoniais indevidas

Trata-se de um crime de execução vinculada, porquanto o agente deve actuar por uma das formas previstas (no caso concreto por meio de falsas

declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos).

Pode dizer-se que, ao contrario da burla comum, no caso de burla tributária a lei não exige a astúcia, mas também nesta é exigido um duplo nexo de imputação objectiva: entre a conduta enganosa do agente e a prática, pela vítima, dos actos de diminuição do seu património e entre estes e o prejuízo patrimonial ocorrido, exigindo ainda o preenchimento do tipo objectivo o enriquecimento do agente ou de terceiro.

Ao nível subjectivo é exigido apenas o dolo genérico, em qualquer uma das suas modalidades

Relativamente ao elemento típico objectivo enriquecimento (um plus face ao crime de burla clássico) em vista da sua consumação, a exigência deste elemento ao nível da factualidade típica comporta um estreitamento do facto penalmente punível, pois não haverá consumação se, pese embora a verificação de um prejuízo fiscal (que também se exige), não ocorrer um enriquecimento do agente ou de terceiro (Jorge Figueiredo Dias e Nuno Brandão, in Estudos de Homenagem a Rui Machete, p. 406).

Ora em face dos factos afirmados como suficiente e não suficientemente indiciados colhe-se que os arguidos determinaram (na medida da sua participação no conluio/acordo) a segurança social a efectuar atribuições patrimoniais indevidas (aliás sem que se verifique um prejuízo), mas não se colhe que tenha resultado enriquecimento para qualquer um deles. Lembre-se que a carreira contributiva falsa foi criada pela mãe (a arguida AA) para os filhos (os arguidos BB e CC) e que a segurança social recebeu muito mais do que pagou.

Por todo o exposto serão os arguidos não pronunciados.

Com uma pequena nota final para dizer que embora a tentativa seja punível o certo é que a falsidade da declaração ocorreu em 1/03/2008 e em 1/12/1999, nos termos da acusação, pelo que há muito está verifica a prescrição.

4. Decisão.

4.1. De não pronúncia.

Tendo em conta o acima exposto e o disposto no artigo 308.º/1 do Código de Processo Penal, decido:

Não pronunciar os arguidos AA, BB e CC pela prática de *um crime de burla tributária*, p. e p. pelo artigo 87.º/1, do Regime Geral das *Infracções Tributárias*, aprovado pela Lei n.º 15/2001, como lhes imputa o MP.

IV. APRECIÇÃO DO RECURSO

A questão a decidir no presente recurso consiste em saber se há indícios de os arguidos AA, BB e CC terem incorrido na prática de um crime de burla tributária, previsto e punido pelo artigo 87º, nº1 do Regime geral das Infracções Tributárias (Lei nº 15/2001 de 5/6).

A instrução é uma fase processual de carácter facultativo destinada a comprovar judicialmente a decisão de deduzir acusação ou de arquivar o inquérito, em ordem a submeter, ou não, a causa a julgamento (artigo 286º, nº 1 do C.P.P.). Pode ser requerida pelo arguido, em caso de acusação, ou pelo assistente, em caso de arquivamento.

Conforme refere Maia Costa, *in* Código de Processo Penal comentado, Almedina, 2022- 4ª edição revista, p. 970, «A instrução não é um julgamento «antecipado», com o mesmo nível de garantias e direitos de defesa, com a mesma intensidade de produção e apreciação da prova. A instrução, insiste-se, visa apenas a comprovação da acusação, isto é, saber se existe fundamento para abrir a fase de julgamento, que é a fase central e paradigmática do processo penal, segundo o modelo garantista herdado do iluminismo».

Ou, nas palavras de Germano Marques da Silva, *in* Curso de Processo Penal, Editorial Verbo 1994, volume III, p. 126, «No CPP a fase de instrução foi estruturada com uma dupla finalidade: obter a comprovação jurisdicional dos pressupostos jurídico-factuais da acusação, por uma parte, e o controlo judicial da decisão processual do MP de acusar ou de arquivar o inquérito, nos termos do art. 277º, nº 1 e 2, por outra».

De acordo com o artigo 308º do C.P.P. :

1 - Se, até ao encerramento da instrução, tiverem sido recolhidos indícios suficientes de se terem verificado os pressupostos de que depende a aplicação ao arguido de uma pena ou de uma medida de segurança, o juiz, por despacho, pronuncia o arguido pelos factos respectivos; caso contrário, profere despacho de não pronúncia.

2 - É correspondentemente aplicável ao despacho referido no número anterior o disposto nos nºs 2,3 e 4 do artigo 283.º, sem prejuízo do disposto na segunda parte do n.º 1 do artigo anterior.

3 - No despacho referido no n.º 1 o juiz começa por decidir das nulidades e outras questões prévias ou incidentais de que possa conhecer.

Assim, o juízo a efectuar no final da instrução - bem como neste recurso - é acerca da suficiência de indícios recolhidos nos autos, para o que há que

formular um prognóstico, uma previsão sobre o que acontecerá em julgamento.

Refere Germano Marques da Silva, *in op. cit*, p. 182-183, que «Nas fases preliminares do processo não se visa alcançar a *demonstração da realidade dos factos*, antes e tão só indícios, sinais, de que um crime foi eventualmente cometido por determinado arguido. As provas recolhidas nas fases preliminares do processo não constituem pressuposto da decisão jurisdicional de mérito, mas de mera decisão processual quanto à prossecução do processo até à fase de julgamento.

Para a pronúncia, como para a acusação, a lei não exige, pois, a prova, no sentido da certeza moral da existência do crime, basta-se com a existência de indícios, de sinais da ocorrência de um crime, donde se pode formar a convicção de que existe uma possibilidade razoável de que foi cometido o crime pelo arguido.».

Ou seja, o grau de convicção exigido para que seja proferido um despacho de pronúncia equivalerá ao grau de convicção exigido para que seja proferida uma acusação - neste sentido, ver Paulo Pinto de Albuquerque, *in* Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Universidade Católica Editora, 2ª edição actualizada, p. 778.

Sustenta o recorrente que a actuação dos arguidos integra o ilícito previsto no artigo 87º, nº 1 do RGIT, que dispõe assim :

«1 - 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.

2 - Se a atribuição patrimonial for de valor elevado, a pena é a de prisão de 1 a 5 anos para as pessoas singulares e a de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas.

3 - Se a atribuição patrimonial for de valor consideravelmente elevado, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

4 - As falsas declarações, a falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou a utilização de outros meios fraudulentos com o fim previsto no n.º 1 não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

5 - A tentativa é punível.»

O bem jurídico tutelado por este tipo legal de crime é o património público - cfr. Germano Marques da Silva, *in* Direito Penal Tributário, 2ª edição revista e ampliada, Universidade Católica Editora, Lisboa 2018, p. 184.

Na verdade, a norma transcrita inclui entre os elementos típicos o «enriquecimento do agente ou de terceiro», que é consequência do prejuízo patrimonial do Estado.

Ao contrário do que sucede com o crime de fraude fiscal, que protege os deveres de informação com verdade dos cidadãos perante a máquina fiscal - - cfr. Germano Marques da Silva, *op. cit.*, p. 222 -, o crime de burla tributária, tal como a burla comum, pretende proteger o prejuízo patrimonial, no caso, do Estado.

Trata-se de um crime de execução vinculada, uma vez que na descrição do tipo o seu cometimento tem de se verificar «por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos». Neste sentido, ver Carlos Adérito da Silva Teixeira e Sofia Margarida Correia Gaspar, *in* Comentário das Leis Penais Extravagantes, vol. II, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011, p. 413.

São os seguintes os elementos constitutivos do crime de burla tributária :

- uso de erro ou engano sobre factos, criado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante;
- determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais;
- das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Neste sentido, ver Paulo José Rodrigues Antunes, *in* Infracções Fiscais e seu Processo, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2004, pp. 126-127; Germano Marques da Silva, *op. cit.*, p. 184-185; Carlos Adérito da Silva Teixeira e Sofia Margarida Correia Gaspar, *op. cit.*, p. 413; e os seguintes Acórdãos :

- da Relação de Évora de 8/11/2005, processo 1598/05-1, relatado por Fernando Ribeiro Cardoso;
- da Relação de Coimbra de 26/1/2011, processo 370/06.7tacbr.C1, relatado por Eduardo Martins;
- da Relação de Évora de 7/12/2012, processo 312/11.8taabf.E1, relatado por Maria Filomena Soares;
- da Relação de Évora de 28/1/2014, processo 16/12.4tdevr.E1, relatado por

Sénio Alves;

- da Relação de Guimarães de 30/11/2015, processo 2294/10.4tagmr.G1, relatado por João Lee Ferreira.

- da Relação do Porto de 28/5/2014, processo 1152/09.0tdprt.P1, relatado por Lúcia Figueiredo; todos acessíveis *in* www.dgsi.pt.

É certo que o artigo 87º, nº 1 acima transcrito não faz referência expressa a «erro ou engano». Contudo, é pacífica a sua aceitação enquanto elemento objetivo do tipo de burla tributária, pois exige-se a criação, na Administração Tributária ou na Administração da Segurança Social, de uma falsa representação da realidade, que é conseguida através de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante .

A este propósito veja-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *in* Regime Geral das Infracções Tributárias, 4.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 601.

Do erro ou engano deve resultar a determinação da Administração Tributária ou da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais. Isto é, tal como na burla comum, o cometimento do crime depende da participação da vítima. Da atribuição patrimonial efetuada pela Administração Tributária ou pela Segurança Social, deve resultar o enriquecimento do agente ou de terceiro. Implicitamente, este enriquecimento pressupõe o prejuízo patrimonial do Estado, mas este não é elemento do tipo.

Mais, tem de se verificar um duplo nexo de causalidade :

- entre as falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outro meio fraudulento, e o erro ou engano sobre factos;

- entre as atribuições patrimoniais efectuadas pela Administração Tributária ou da Segurança Social, e o enriquecimento do agente ou de terceiro.

Depois, no que ao tipo subjectivo de ilícito diz respeito, tem de existir dolo, pois o legislador do RGIT não previu a possibilidade de punição a título de negligência, a qual, nos termos do artigo 13º do C.P., aqui aplicável por via da remissão contida no artigo 3º, alínea a) do RGIT, tem de estar especialmente prevista para que o agente possa ser punido a esse título.

Deste modo o agente do crime de burla tributária tem de saber e querer induzir a Administração Tributária ou da Segurança Social em erro, de modo a determiná-la a efectuar atribuições patrimoniais, e ainda o seu enriquecimento ou o de terceiro.

Nas palavras de Susana Aires de Sousa, *in Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 110, «...este crime é um crime de dano, cuja consumação exige, ao nível do tipo objectivo o enriquecimento do agente ou de terceiro; elemento típico que, tratando-se de um crime doloso, terá que ser representado pelo agente para o preenchimento da ilicitude típica».

Estamos perante um crime comum, que pode ser cometido por qualquer pessoa, ou seja, não se exige nenhuma qualidade especial - como a de sujeito passivo, contribuinte, beneficiário - ao agente. Aliás, a relação tributária entre o agente do crime e a Fazenda Pública ou a Segurança Social «...pode ser meramente aparente, e nada impede mesmo que tal aparência tenha sido propositadamente criada pelo agente com o intuito de obter um enriquecimento ilegítimo» - cfr. João Ricardo Catarino e Nuno Victorino, *in Direito Sancionatório Tributário, anotações ao regime geral*, Almedina, 2020, p. 714.

E trata-se de um crime de resultado, «...demandando a sua consumação a existência de um enriquecimento consubstanciado numa vantagem ilícita conseguida por meios ilícitos - tipificado como um crime de burla especial, em que o processo típico é de execução vinculada, com previsão de elementos integradores mais formais e resultando da solução normativa adotada que a medida da pena depende do valor da atribuição patrimonial» - cfr. o Acórdão da Relação de Évora de 8/3/2022, processo 496/18.4t9evr.E1, relatado por Maria Clara Figueiredo, *in www.dgsi.pt*.

Atentas as considerações acabadas de efetuar e a factualidade indiciada, verifica-se o preenchimento dos elementos objectivos de crime de burla tributária em relação aos três arguidos, que actuaram em co-autoria - cfr. o artigo 26º do C.P.

Na verdade, os arguidos actuaram em execução de um plano - cfr. o ponto 2 dos factos indiciados, onde se afirma que os arguidos BB e CC, em concertação com a arguida AA, decidiram forjar uma carreira contributiva, visando beneficiar, no futuro, de prestações sociais por parte da Segurança Social.

Na execução desse plano, inscreveram os arguidos BB e CC como trabalhadores agrícolas indiferenciados por conta de outrem junto da Segurança Social, figurando como entidade empregadora a arguida AA - cfr. o ponto 3 dos factos indiciados.

Porém, tal não correspondia à verdade, pois nenhum daqueles arguidos realizava qualquer prestação remunerada de cariz laboral para a arguida AA (que é sua mãe), dispunha de horário de trabalho, nem se encontrava subordinado a qualquer vínculo contrato - cfr. o ponto 6 dos factos indiciados.

Assim, os arguidos fizeram crer à Segurança Social ter direito a receber subsídio de doença/incapacidade, tal como requereram :

- o arguido BB, em 13/9/2017, 29/9/2017, 18/10/2017, 17/11/2017, 13/12/2017, 21/9/2018, 5/10/2018, 31/10/2018, 30/11/2018 e 15/12/2018;

- a arguida CC em 12/10/2019.

Com estes actos, os arguidos determinaram a Segurança Social a efectuar determinadas atribuições patrimoniais - as mencionadas nos pontos 12 e 13 dos factos indiciados -, logrando obter um enriquecimento patrimonial ilegítimo, pois a ele não tinham direito, dado que não eram trabalhadores por conta da sua progenitora e co-arguida.

Também se verifica o elemento subjectivo do tipo, dado o que consta dos pontos 15 e 16 dos factos indiciados !

Relativamente à não indicição do ponto 21 - que os arguidos tenham actuado sabendo que incorriam na prática de crime - a motivação da primeira instância decorre do juízo que efectuou de que não se verificou a prática de qualquer crime, juízo esse que não acompanhamos .

Vejamos :

A decisão recorrida entende inexistir enriquecimento para qualquer um dos arguidos, pelo facto de a Segurança Social ter recebido 10.505,80 euros e ter pago menos : 967,97 euros.

Porém, este raciocínio está viciado à partida.

É que, a partir do momento em que a Segurança Social entrega aos arguidos determinadas prestações, na sequência do engano por estes criado, através de uma falsa inscrição enquanto trabalhadores por conta de outrem, a que não tinham direito, verifica-se o enriquecimento dos arguidos .

É irrelevante que, contabilisticamente falando, no deve e haver entre a Segurança Social e os arguidos, estes tenham recebido menos do que pagaram .

A não se entender assim, como bem acentua o recorrente, a consumação do crime estaria dependente da actuação da Segurança Social : caso, na sequência da anulação da carreira contributiva dos arguidos BB e CC, venha a devolver o montante de 10.505,80 euros, existe crime ; enquanto tal devolução não ocorrer, não existe crime (!).

Mais, dado que os arguidos já devolveram os montantes recebidos a título de subsídio de doença/incapacidade - cfr. o ponto 20 dos factos indiciados -, significa que deixou de existir crime ?

O que importa reter é que foi o comportamento concertado dos arguidos que conduziu à atribuição, pela Segurança Social, das prestações por doença/

incapacidade, a que os arguidos BB e CC não tinham direito - não propriamente por não terem estado doentes ou incapazes - mas por não serem, ao contrário do que afirmaram, trabalhadores por conta da arguida AA

Deste modo, há um enriquecimento dos arguidos BB e CC, quando recebem quantias a que não tinha direito.

Em situação semelhante veja-se o Acórdão da Relação do Porto de 9/10/2019, processo 5544/11.6tavng-y.P1, relatado por Maria Deolinda Dionísio, *in* www.dgsi.pt, onde se afirma : «Ainda que o enriquecimento ilícito do agente tenha como contraponto o prejuízo da entidade que confere as atribuições patrimoniais, o certo é que são aquele enriquecimento e estas atribuições que sustentam a imputação criminosa, sendo irrelevantes as eventuais compensações ocorridas em virtude do sistema de protecção social delineado e vigente à data dos factos.

Quer isto dizer que o montante recebido a título de TSU é inócuo para o fim em vista, seja porque a atribuição patrimonial é que dita a medida do enriquecimento - no caso € 28.699,74 - seja ainda porque, uma vez estabelecida a ausência de causa subjacente ao recebimento, poderá sempre ser suscitada a questão da sua devolução.».

Sendo assim, verificando-se o enriquecimento dos arguidos BB e CC, justifica-se plenamente considerar indiciariamente apurada a factualidade inserida no ponto 21.

Em suma, estão verificados, ao menos indiciariamente, todos os elementos típicos do crime em análise, ou seja :

- o uso de erro ou engano sobre factos, criado por meios fraudulentos, através de falsas declarações;
- a determinação da Segurança Social a efetuar atribuições patrimoniais;
- das quais resultou o enriquecimento de dois dos arguidos;
- o dolo.

V. DECISÃO

Pelo exposto, acordam os juízes desta Relação em:

Julgar parcialmente procedente o recurso do Ministério Público, em consequência do que revogam o despacho recorrido, o qual deverá ser substituído por outro que:

- aprecie a suspensão provisória do processo requerida no Requerimento de abertura da instrução, no pressuposto de que os factos praticados pelos arguidos AA, BB e CC (os descritos na decisão instrutória como

suficientemente indiciados e como não suficientemente indiciados) integram o crime de burla tributária, previsto e punido pelo artigo 87º, nº 1 do RGIT, aprovado pela Lei 15/2001 de 5/6, em co-autoria.

Sem custas.

Guimarães, 12 de Junho de 2023

(Helena Lamas - relatora)

(Cruz Bucho)

(Ana Teixeira)