

## BURLA E IMPOSTOS

*Pelo Prof. Doutor Diogo Leite de Campos  
Pela Dra. Mónica Horta Neves Leite de Campos*

### 1 — Questão de direito

Um dos autores das páginas que se seguem, tratou, há alguns anos, do problema de saber se havia lugar para o princípio da boa fé em matéria de impostos. Respondeu-lhe negativamente <sup>(1)</sup>.

Relacionada com este problema está, como se vai demonstrar, a questão de saber se há lugar para o crime de burla no quadro dos impostos. Julgamos que também a este problema haverá que responder negativamente.

Vamos partir da seguinte hipótese que servirá de base à análise posterior.

No decurso de um ano civil, uma pessoa fez pagamentos por conta de IRS ou IRC. No decurso do mesmo ano, foram levados em conta pelo contribuinte custos que tinham como suporte facturas que não correspondiam a operações efectivamente realizadas nos termos aí descritos. O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, ou sobre o rendimento das pessoas singulares, liquidado com referência a esse período, foi inferior ao que deveria ter sido liquidado na ausência de tais facturas. E contribuinte viu res-tituída parte dos pagamentos por conta.

---

<sup>(1)</sup> Diogo Leite de Campos, Onde se fala de boa fé no imposto de transacções, Rev. O. Advs., 1985 pág. 807 e segs.

Perante a situação de facto para se descreveu tem-se levantado, por vezes, a questão de saber se estamos perante os elementos essenciais do tipo de crime de burla.

O artigo 313.º do Código Penal dispõe que «quem, com a intenção de obter para si ou para terceiro, um enriquecimento ilegítimo através de erro ou de engano sobre factos, que astuciosamente provocou, determinar outrem à prática de actos que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízos patrimoniais...».

Haverá, pois, que determinar se a factualidade descrita é subsumível, ou não, nos elementos típicos do crime de burla.

Para este efeito, vamos assentar o discurso subsequente no quadro do IRC. Com efeito, é neste quadro que o problema se põe mais frequentemente e o que dissermos quanto a ele valerá também para o IRS. Assim, começaremos por descrever a natureza e a estrutura jurídicas do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), naqueles aspectos que interessam para elucidação do problema: período tributário; momento em que surge a obrigação; momento a partir do qual a obrigação é certa e exigível; natureza dos pagamentos por conta.

Para melhor definir o IRC, compara-lo-emos com o IVA. Este apresenta perante o IRC uma diferença que se revelará fundamental: a titularidade das quantias que vão ser entregues ao Estado. No caso do IRC, essas quantias pertencem ao que as entrega; ou seja, ao contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica. No IVA, essas quantias são prestadas ao devedor por terceiro, para serem entregues ao Estado.

## 2. — O IVA — Imposto sobre o Valor Acrescentado

O Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) configura-se como um imposto que incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, e sobre as importações de bens (artigo 1.º do Código do IVA).

São sujeitos passivos de tal imposto: as pessoas singulares que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de servi-

ços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres e bem assim as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real do IRS e do IRC. As pessoas singulares ou colectivas referidas nesta alínea serão também sujeitos passivos de imposto pela aquisição de qualquer dos serviços indicados no n.º 6 do artigo 6.º, nas condições nele previstas; as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizam importação de bens; as pessoas singulares e colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA (artigo 2.º n.º 1 do CIVA).

O imposto é devido e torna-se exigível nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente ; nas prestações de serviços, no momento da sua realização; nas importações, no momento em que for numerado o bilhete de despacho ou se realize a arrematação ou venda (artigo 7.º, 1, do CIVA).

O facto tributário é, assim, composto de um elemento objectivo e um elemento subjectivo.

O elemento objectivo é integrado pelas transmissões de bens e prestações de serviços, a título oneroso, e pelas importações de bens, nos termos descritos.

O elemento subjectivo é constituído por um sujeito passivo, (tal como é definido no artigo 2.º), agindo como tal.

Verificados estes dois elementos, a obrigação de imposto surge imediatamente, sendo o imposto devido e exigível nos termos do artigo 7.º (vd. também o artigo 8.º).

Note-se que, para o imposto ser exigível, não é necessário qualquer procedimento da Administração ou do sujeito passivo. Em termos, de por exemplo, o sujeito passivo ter de declarar o acto, ou a Administração fiscal ter de liquidar o imposto com base na declaração do contribuinte. Uma vez realizado o negócio jurídico por um certo preço e conhecida a taxa do imposto, a liquidação opera-se por força da lei.

É seguro que o facto tributário é aqui *instantâneo*: logo que se verifica o elemento material, a transmissão do bem, a prestação do

serviço, etc., surge o imposto <sup>(1)</sup>, a obrigação de imposto, certa e exigível.

Isto, por que aquele que transmite o bem ou presta o serviço, denominado sujeito passivo, deve liquidar o imposto à contraparte. Esta conhece o imposto e deve paga-lo juntamente com o preço do bem ou do serviço.

Nestes termos, parece impor-se a norma de que o sujeito passivo entregará imediatamente o que recebeu a título de imposto. Como pagaria qualquer imposto certo e exigível, que é entregue imediatamente nos cofres do Estado.

Mas daqui derivaria um *imposto em cascata*, em que cada transmissão do bem seria gravada com um imposto que se iria acrescentando ao valor do bem; sendo este valor cumulado, sujeito a um novo imposto a quando de uma nova transmissão, e por aí em diante.

Foi este efeito acumulado em termos de cascata que o legislador quis evitar, conforme o revela logo no preâmbulo do Código do IVA (n.º 4).

«O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico desde a produção ao trabalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

A dívida tributária de cada operador económico é calculada pelo método de crédito do imposto, traduzindo-se na seguinte operação: aplicada a taxa ao valor global das transacções da empresa, em determinado período, deduz-se ao montante assim obtido o imposto por ela suportado nas compras desse mesmo período, revelado nas respectivas facturas de aquisição. O resultado corresponde ao montante a entregar ao Estado».

É o que dispõe, em regra geral, o artigo 9.º do CIVA: para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzirão, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos; o imposto devido pela importação de bens; etc.

---

(1) Vd., neste sentido, em geral, A. Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, pág. 251.

O direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, efectuando-se mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante o período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período (artigo 22.º do CIVA).

De onde resulta que o sujeito passivo deve ao Estado o imposto que recebeu dos contribuintes com quem realizou negócios sujeitos a IVA; mas que pode *compensar* esta dívida com o imposto que tenha pago a outros sujeitos a IVA.

Se o contribuinte não entregar (ilegalmente) uma parte do IVA que recebeu, *está a reter quantias que não lhe pertencem, que lhe foram entregues com destino ao Estado.*

### 3 — O IRC — Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre o rendimento definido nos termos do Código do IRC, auferido pelas pessoas colectivas e por outras entidades que lhes são equiparadas.

Quanto ao período de tributação, o artigo 7.º, 1, do CIRC estabelece que o IRC é devido por cada exercício económico, e que o ano económico coincide com o ano civil.

O lucro tributável, ou seja, a matéria colectável, o rendimento sobre o qual incide o imposto, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas que se tenham verificado no mesmo período de tributação e não tenham sido reflectidas no respectivo resultado (artigo 17.º do CIRC).

Trata-se aqui de um facto tributário duradouro. O período do imposto, um ano, aparece sempre «como elemento essencial do facto tributário» (1); o imposto surge por período anual e no fim deste. Não nasce uma obrigação de imposto por cada receita que se

---

(1) Alberto Xavier, ob. cit., pág. 252.

cobra; como não surge um «crédito de imposto» por cada custo que se suporta. Como, aliás, também não há uma obrigação de imposto de montante variável durante o ano, conforme os ganhos e os custos que vão surgindo.

Há, sim, uma obrigação de imposto que *se vai formando* durante o ano, para só surgir no fim do ano, logo que se apura a matéria colectável.

Note-se, aliás, que, se a obrigação de imposto existe desde o fim do período fiscal, só se torna certa e exigível com a liquidação do IRC pelos serviços da Administração fiscal e sua notificação ao contribuinte. Devendo o contribuinte pagar o imposto devido no prazo subsequente fixado pelo Código do IRC.

Que natureza jurídica assumem, neste quadro legal, os pagamentos por conta previstos no n.º 1 do artigo 82.º do CIRC?

Esta disposição legal impõe que as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, e as não residentes com estabelecimento estável em território português, efectuem três pagamentos por conta do IRC desse ano, com vencimento nos meses de Junho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeite o lucro tributável ou, nos casos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 7.º, no sétimo, nono e décimo segundo meses do respectivo período de tributação.

Posteriormente, e no prazo legal, os contribuintes limitar-se-ão a pagar a diferença que exista entre o imposto a pagar e os montantes já pagos.

Haverá lugar a reembolso quando o valor apurado na declaração for negativo.

Os reembolsos devidos pelo Estado não vencem juros de mora se forem efectuados no prazo de três meses a contar da data da entrega da declaração.

Do exposto resulta que os pagamentos por conta são mesmo... «pagamentos por conta». São antecipações do pagamento de um imposto futuro que, no momento em que tais pagamentos são feitos, não existe, nem, muito menos, é exigível.

Trata-se de meros expedientes financeiros, de modo a ir alimentando, entre o pagamento de dois impostos, os cofres do Estado.

Logo que se torne certo e exigível o imposto devido e se verificar que este ultrapassa os pagamentos por conta, o contribuinte deverá pagar o excesso; se o imposto devido for inferior aos pagamentos por conta, o contribuinte será reembolsado.

E será reembolsado sem juros de mora.

Que significa isto? Qual o alcance, para a natureza jurídica dos pagamentos por conta, do facto de estes serem reembolsados sem juros de mora?

Significa que se trata, repete-se, do pagamento de uma obrigação em formação, e não do pagamento de uma obrigação já existente.

O Estado não tem direito definitivo a esses pagamentos. Mas só uma expectativa, embora juridicamente tutelada nos seguintes termos: se o montante do imposto a pagar for superior ao montante dos pagamentos por conta, então, mas só então, surgirá no património do Estado o direito definitivo a esses pagamentos. Se o imposto a pagar for inferior, haverá lugar a reembolso. Mas este reembolso será, não o reembolso de um imposto ilegalmente pago pelo contribuinte — caso em que seriam devidos juros de mora desde o momento do seu pagamento; mas, antes, o pagamento *por conta de um imposto devido mais tarde*, sujeito ao pressuposto de esse imposto ser igual ou superior ao montante desses pagamentos. A referência é a uma *obrigação de imposto futura*; daí que a restituição desses pagamentos não determine juros de mora, por ter sido feita «sub conditione»; os juros só existem se o Estado não reembolsar no prazo devido, e só com referência a esta última mora.

As quantias pagas por conta não representam necessariamente pagamentos de um imposto; neste sentido, «não são devidas»; pois o período tributário ainda não acabou, só terminando no fim do ano; e só no fim do ano se gerando a obrigação. Não são pois «devidos», os pagamentos por conta, a título de pagamento de uma obrigação do imposto — por esta ainda não ter surgido; e pode mesmo, não surgir, se não houver lucro tributável.

Mas, se não são pagamentos devidos (em virtude de uma obrigação de imposto ...), também a quantia que vai ser entregue não pertence ao Estado; é do contribuinte que a vai desembolsar. Não foi entregue ao sujeito passivo para este a entregar ao Estado;

é do sujeito passivo, que a vai buscar ao seu património — quantas vezes, através de um mútuo bancário — para a entregar ao Estado. Se não a entregar, é um *mero* devedor inadimplente, como qualquer outro que não cumpre aquilo a que se obrigou (no caso, aquilo que o Estado lhe «impôs»).

#### 4 — Enquadramento do descrito quanto ao IVA e ao IRC no tipo legal do crime de burla.

Comparando as características do IVA e do IRC com relevo para o objecto da análise em curso, há a salientar o que se segue.

O IVA é um imposto instantâneo; em que o montante devido ao Estado não pertence ao devedor, mas lhe foi entregue por terceiro para ser prestado ao Estado.

O IRC é um imposto continuado, em que a obrigação de imposto só surge no fim do ano civil, se houver lucro tributável.

O montante a entregar ao Estado é do devedor, que o vai buscar ao seu património.

Os «pagamentos por conta» nada mais são do que pagamentos *por conta de uma obrigação* que pode surgir ou não, devendo eventualmente ser reembolsados. *A obrigação de imposto só surge no fim do ano*; também a *obrigação de prestar* só surge depois deste momento. Os pagamentos por conta só são adquiridos, só são «propriedade» do Estado, se o montante a pagar de IRC for superior ou igual ao total dos pagamentos por conta.

Resulta, assim, que a situação de facto em análise não pode preencher os pressupostos do crime de burla.

Uma sociedade realizou pagamentos por conta do IRC eventualmente devido no fim do ano. No decurso desse ano introduziu na sua contabilidade facturas que não correspondiam a aquisição de bens ou de serviços efectivamente realizados. O que veio a afectar o lucro tributável e, assim, o imposto. Em termos de o Estado ter reembolsado parte dos pagamentos por conta realizados.

Trata-se do simples funcionamento de uma relação obrigacional.

O facto de ter havido pagamentos por conta não pode alterar o tratamento jurídico-criminal do problema.



Se o Estado, ao operar o reembolso, tivesse sido forçado a pagar juros de mora, teria havido um prejuízo para o Estado — embora não se verificassem outros dos elementos típicos do crime. Mas não é o que sucede.

Suponha-se que não tinha havido pagamentos por conta e que o Estado, pois, não tinha nada a reembolsar. Neste caso não haveria crime de burla; por o Estado não reembolsar nada. O Estado ter-se-ia limitado a ver um crédito não satisfeito, por engano provocado pelo contribuinte sobre os pressupostos de facto, sobre a matéria colectável. O que implicaria uma sanção de carácter tributário, contra-ordenacional, mas mais nada: simples infracção fiscal.

Nada se altera de relevo nesta matéria, se tiver havido pagamentos por conta.

O Estado não tinha direito (definitivo) a esses pagamentos; esse direito só existiria se o imposto a pagar fosse igual ou superior a esses pagamentos. Se não for — embora não o tenha sido por alteração da matéria colectável — tal direito desaparece. Por que motivo? Por essa alteração na contabilidade, que é, como vimos, uma infracção tributária.

No IVA, como se referiu, a situação altera-se por as quantias que não se entregaram já pertencerem ao Estado; terem sido entregues ao sujeito para serem devolvidas ao Estado. Nesta medida, o sujeito passivo está a privar o Estado de algo que lhe pertence. Enquanto que, no IRC, o contribuinte está a privar o Estado de algo que lhe seria devido. Algo que o Estado só poderá exigir depois de corrigida a matéria colectável e liquidado o imposto.

Admitir o crime de burla neste caso equivaleria a consagrar a prisão por dívidas <sup>(1)</sup>. No caso concreto, o que há é o não cumprimento de uma obrigação; não cumprimento que envolve responsabilidade, mas não a criminal.

Mas, aprofundemos mais a noção de crime de burla.

---

(<sup>1</sup>) Vd, quanto a um caso semelhante, Eduardo Correia, O efeito da entrega como elemento constitutivo do crime de abuso de confiança, R.D.E.S., ano VII, 1954, pág. 64.

## 5 — A questão do património público: a autonomia da vontade e a imposição

No número dos elementos essenciais do tipo de crime de burla, entra, como referimos o causar «prejuízos patrimoniais».

Há, pois, que fixar o conceito de *património* no quadro da relação em análise, em que o património «prejudicado» é do Estado, é *público*.

O património que a tipificação da burla pretendia proteger, era, na sua génese, e ainda é hoje, o património privado; quer o das pessoas privadas, quer o das pessoas públicas que se movimentam na esfera do Direito privado.

A tutela jurídico-penal do património público era, e é, garantida por um conjunto de tipos de crimes que se referem ao comportamento (penalmente ilícito) dos funcionários da Administração Pública, em prejuízo dos bens públicos que lhes estiverem confiados. O legislador pretendeu proteger o património público «de dentro», contra as pessoas, as únicas pessoas, que o podem fazer correr risco (no quadro em análise)

Comparemos a «dinâmica», a circulação, dos patrimónios particulares com a «gestão» do património público.

A dinâmica dos patrimónios particulares está assente numa *estrutura* e numa *vontade*. A estrutura é a da igualdade das partes, cidadãos livres e iguais. É nesta igualdade que assenta o princípio da autonomia privada.

Os particulares, livres e iguais, e por o serem, gerem como entendem os seus patrimónios, transmitindo-os de acordo com os seus interesses. Estes interesses estarão satisfeitos, pressupõe-se, quando a vontade livre de pessoas iguais — e livre, por as pessoas serem iguais — tiver intervindo. Há, por isso, que salvaguardar cuidadosamente esta vontade na qual assenta a administração e a circulação dos patrimónios. Afastando dela nomeadamente o erro e a coacção. Erro que é elemento que entra na composição do tipo de crime da burla.

No campo dos patrimónios privados, do Direito privado, vai-se mesmo mais longe: exige-se que cada uma das partes coopere (até certo ponto) na defesa dos interesses da outra parte através,

designadamente, do dever de boa fé. Do dever de cada uma das partes se comportar como um bom cidadão, uma pessoa honesta.

Sublinhe-se que o dever de boa fé não existe só no momento do cumprimento do contrato, mas também no período da sua formação e no momento da celebração.

Tal dever de boa fé, tal colaboração, cooperação com a outra «parte», não existe nas relações jurídicas tributárias a cargo do contribuinte ou do Estado — a não ser, reflectido de modo imperfeito e larvar no «devido procedimento». E, quanto ao contribuinte, de modo ainda mais larvar no conteúdo das obrigações que a lei expressamente lhe impõe.

O dever de boa fé não existe nas relações entre o contribuinte e a Administração, por duas ordens de razões.

Primeiro, por não estar previsto na lei — e as obrigações dos contribuintes devem estar previstas na lei, em virtude do artigo 106.º, 2, da Constituição da República; a lei definirá a incidência dos impostos.

Estão subjacentes ao princípio da legalidade razões de certeza e de segurança dos contribuintes <sup>(1)</sup>. Estes só deverão pagar os impostos criados nos termos da lei (artigo 106.º, 3, da C.R.), ou seja, criados por eles, através dos seus representantes, para estarem eximidos ao arbítrio de outrém. Tais tipos de impostos deverão estar completamente e exaustivamente descritos na lei <sup>(2)</sup>. Esta deverá ser clara, permitindo uma fácil e, tanto quanto possível, automática subsunção das situações reais nos seus quadros. O legislador deve, nomeadamente, abster-se de recorrer a cláusulas gerais ou conceitos indeterminados, precisando o mais possível o conteúdo dos conceitos que utiliza <sup>(3)</sup>.

Caso contrário, deixar-se-ia entrar pela janela o que se proibiu que entrasse pela porta. Eximindo o contribuinte ao arbítrio do legislador através do princípio da tipicidade, entregar-se-ia depois

---

<sup>(1)</sup> Sobre esta matéria e o que se segue, vd. Diogo Leite de Campos, Onde se fala de boa fé no imposto de transações, *Rev. O. Advs.*, cit., pág. 807 e segs.

<sup>(2)</sup> A. Xavier, ob. cit., n.º 47 e segs., esp. 49 e segs.

<sup>(3)</sup> Diogo Leite de Campos, «Evolução e perspectivas do Direito Fiscal», *Rev. O. Advs.*, 1983.

do arbítrio do intérprete, através de conceitos indeterminados, como o da boa fé.

A doutrina desenvolve e integra o princípio da tipicidade com o da tipicidade fechada, com a exigência de descrição exaustiva e clara das obrigações dos contribuintes.

*Não deveria* estar previsto na lei o princípio da boa fé. E não está previsto, repetimo-lo. Não é possível deduzir do Direito fiscal português qualquer princípio geral de confiança mútua entre o Fisco e os contribuintes que o funde.

Num sistema em que a matéria colectável é determinada regularmente com base em critérios e avaliações administrativas; em que o valor dado pelo contribuinte é controlado sistematicamente pela Administração através de critérios e avaliações que prevalecem sobre a aquele valor; etc., — afirmar, ainda, a confiança mútua entre o Fisco e o contribuinte parece humor negro. Num sistema em que os impostos são criados e regulamentados pelo legislador como este quer — verdadeiramente *impostos* ao cidadão; em que os actos do Estado têm «autoridade» perante o contribuinte, como actos administrativos (tributários) que são; em que o legislador prevê uma verdadeira teia de obrigações, de deveres de conduta, de contra-ordenações, de juros de mora, etc., para obrigar o contribuinte a ter o procedimento que o legislador pretende; ir mais longe, impondo-lhe um dever de boa fé ou punindo-o através do crime de burla, é seguramente demasiado.

Nas relações entre iguais, tudo é devido à outra parte. Nas relações de *imposição* só é devido ... o devido procedimento. Compete a quem *impõe* definir o comportamento do sujeito. E a este, cumprir. Mais nada.

E isto tanto se aplica à Administração, como aos particulares, tal como acabamos de demonstrar.

O património publico é «gerido» através do devido procedimento administrativo: uma série de actos, pré-fixados, e uma vez verificados os quais (verificação quasi-formal e quasi-automática) se considera que o interesse público foi servido.

Assim, a tutela jurídico-penal dos patrimónios privados e do património público, por assentar em pressupostos, em dinâmica, em sistemas diferentes, também pode — e deve — ser diferente.

Dirige-se contra pessoas diversas, que actuam de modo também diverso.

Os tipos de crimes serão, pois, também diversos.

A tutela do património público realiza-se por diversos modos no âmbito do Código Penal.

É (só) no âmbito do Direito penal «secundário» que se encontra manifestada a vontade «específica» do legislador no sentido da protecção do património público. E o que aqui está disposto não é a burla: são *outros* tipos legais de crime, particulares normas incriminadoras — nomeadamente as que consagram a “fraude fiscal” (artigo 23.º do Decreto-lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro, com as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro). Normas que prevêem especializações do crime de burla que afastam deste âmbito, «maxime» do âmbito fiscal, o crime (geral) de burla.

Tais normas *especiais* afastam o crime de burla, por que no âmbito das relações de imposto — concentremo-nos nestas — a relação entre as pessoas, Estado e particular, é «fundamentalmente» diversa da existente no campo das relações jurídicas privadas, como descrevemos e vamos repetir.

Nos impostos, não há igualdade: há supremacia do Estado; não há vontade de vinculação: há imposição, preenchendo-se o tipo de imposto mesmo sem vontade do particular. Não há boa fé (que pressupõe a igualdade dos sujeitos e a autonomia da vontade): há a normal tentativa do particular de não preencher os pressupostos dos impostos... por meios não proibidos.

Não estou a afirmar que, em matéria de impostos, como no noivado, «trompe qui peut». Estou a afirmar uma diferença de posturas que justifica, axiológicamente, a diferença de incriminações.

A ponto de se afirmar, em geral, na melhor doutrina, *como nós afirmamos em matéria de impostos*, que o Estado não pode ser sujeito passivo de burla, já que o património público se protege com outros tipos <sup>(1)</sup>.

---

(1) Miguel Bajo Fernandez e outros, *Manual de Derecho Penal, Parte Especial. Delitos patrimoniales y económicos*, Editorial Centro de Estudios Ramon Areces, p. 265.

Note-se, aliás, que o argumento retirado da lógica do sistema aponta também neste sentido. Para certos crimes (furto e abuso de confiança — artigos 299.º e 300.º, 3 do Código Penal) estão dispostas agravações em função da natureza da coisa subtraída; e tal não acontece para a burla. Assim, parece que esta só pode ser cometida perante um certo tipo de património: o privado. Tanto mais que no crime de dano há uma agravação quando este é praticado em monumentos públicos ou em coisas destinados à decoração ou utilidade públicas.

Não se entende facilmente que na burla não haja agravação, a não ser que admitirmos — e tal resulta das considerações expendidas — que a burla só cabe nos quadros do património privado.

## 6 — Trata-se de uma «mera» relação obrigacional.

O que está em causa é o funcionamento de uma mera relação obrigacional, em que o Estado-credor deixou de receber do devedor algo a que se julgava com direito. Se estivessemos no domínio do Direito privado tudo terminava aqui, com uma indemnização.

Mas estamos no domínio do «património público», do Direito dos impostos. E o que seria um mero facto ilícito gerador da obrigação de indemnização, transforma-se (*só*) numa fraude fiscal — prevista e punida como tal.

Ir mais longe, significaria esquecer duas «máximas» do actual Direito Penal: a proibição da prisão por dívidas; a intervenção do Direito Penal como «ultima et extrema ratio». A prisão por dívidas deve entender-se como erradiada do sistema jurídico português, desde o momento em que se julga que o artigo 190.º da OTM foi revogado tacitamente pela incriminação autónoma da falta de prestação da assistência a filhos necessitados.

Pretender, neste caso, aplicar a pena prevista para a burla ao devedor de imposto faltoso, é, insofismavelmente, querer puni-lo com a prisão por dívidas.

Por outro lado, tudo tem levado a concluir pela não aplicabilidade do crime de burla à tutela do património público. Vimo-lo e defendemo-lo.

Essa não aplicabilidade resulta da organização de um sistema de tutela dos interesses patrimoniais do Estado credor (público), nesta sede, que assenta, antes de mais, em sanções pecuniárias; e depois em incriminações do género da «fraude fiscal». Tudo revela a intenção de o legislador se contentar, nesta matéria, e pelos motivos indicados, com tal tutela, sem estender até aí a «ultima et extrema ratio» que é o Direito Penal.