

Universidade de Lisboa



Faculdade de Direito



Mestrado Profissionalizante

Especialidade: Ciências Jurídico-Forenses

***“O conflito entre a realização de deveres de cooperação
de natureza fiscal e o Direito à não autoinculpação do
contribuinte”***

Orientadora: Professora Doutora Teresa Quintela de Brito

Mestrando: Gonçalo Miguel Gingado Parelho

N.º21014

Fevereiro de 2017

*Aos meus pais,
À Marisa.*

Índice

Notas de Leitura.....	5
Lista de abreviaturas e siglas principais.....	6
Resumo.....	7
Introdução.....	9
I - O Direito à não autoinculpação à luz do Direito Processual Penal Português.....	11
1. Origem e fundamentos do Direito à não Autoinculpação.....	11
2. A eficácia do Princípio do <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i> , enquanto princípio constitucional.....	21
3. Âmbitos de aplicabilidade do Direito à não autoinculpação.....	23
3.1. Âmbito normativo.....	23
3.2. Âmbito temporal ou subjetivo.....	25
3.3. Âmbito Material.....	27
4. Aplicabilidade do Direito à não autoinculpação às Pessoas Coletivas.....	31
4.1. O caso português.....	31
4.2. O direito estrangeiro.....	34
5. Breve referência às consequências jurídicas da violação do direito à não autoinculpação.....	37
II - O conflito entre a realização de deveres de cooperação de natureza fiscal e o Direito à não autoinculpação do contribuinte.....	38
1. O contribuinte e a Administração Tributária: uma relação jurídica de cooperação recíproca.....	38
2. O dever de colaboração do contribuinte, enquanto obrigação secundária ou acessória.....	43
3. O Procedimento de inspeção tributária enquanto momento crucial de obtenção de prova.....	45
4. As três consequências do Incumprimento da obrigação acessória de colaboração.....	50

4.1. A consequência fiscal: Avaliação indireta.....	52
4.2. A consequência penal: Prática de Crime de desobediência.....	56
4.3. A terceira consequência: Contraordenação.....	57
5. Tentativa de coordenação do Princípio da Cooperação com o Princípio do <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>	60
5.1. Análise da questão da intercomunicabilidade probatória – a conflituosa relação entre o procedimento tributário e o processo sancionatório.....	60
5.2. As decisões da Jurisprudência Nacional.....	67
5.2.1. A Decisão do TC no Acórdão n.º340/2013 e a (des) necessidade de uma operação de ponderação dos interesses do contribuinte e da Administração Fiscal.....	67
5.2.2. A decisão do Tribunal de Relação de Guimarães no Acórdão de 12/03/2012 e a (ir) relevância da valoração dos depoimentos dos agentes que procederam à Inspeção Tributária.....	74
5.3. A importância das decisões internacionais: em especial, as decisões do TEDH.....	77
5.3.1. Caso Funk vs. France.....	78
5.3.2. Caso J.B vs. Suíça.....	80
5.3.3. Caso Saunders vs. Reino Unido.....	83
6. Posição adotada: defesa de uma intercomunicabilidade probatória condicionada.....	86
Conclusões.....	97
Bibliografia.....	100
Jurisprudência.....	107

Notas de leitura

- O presente trabalho encontra-se elaborado de acordo com a legislação em vigor e de acordo as exigências do novo acordo ortográfico. Todavia, para uma maior reprodução fiel do conteúdo, os títulos das obras publicadas antes do novo acordo bem como qualquer citação de texto que integre essas obras, ainda serão redigidos de acordo com o antigo acordo ortográfico;
- Na lista de siglas e abreviaturas, apenas se faz referência às que foram utilizadas neste trabalho com maior frequência;
- A citação das obras consultadas é feita de acordo com uma ordem lógica. Uma obra, quando citada mais de uma vez, faz-se, numa primeira vez, alusão ao autor, ao título da obra, ao ano da sua publicação e à editora. Numa segunda vez, faz-se apenas uma referência parcial, identificando, apenas o autor e a obra.
- Apesar de se identificar variadas obras ao longo do trabalho, será, ainda assim, feita uma referência a todas as obras consultadas na Bibliografia;
- Toda a jurisprudência consultada será identificada, quando pertinente para abordar alguns temas, ao longo do trabalho, e no índice de jurisprudência.

Lista de abreviaturas e siglas principais

CRP – Constituição da República Portuguesa

CP – Código Penal

CPP – Código do Processo Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CEDH - Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CPPT – Código do Processo e Procedimento Tributário

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DUDH – Declaração Universal dos Direitos do Homem

DL – Decreto - Lei

LGT – Lei Geral Tributária

OPC – Órgãos de Polícia Criminal

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

TC – Tribunal Constitucional

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

Cfr. - conferir

Resumo

Este trabalho tem como objetivo abordar o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* na sua relação com o dever de colaboração exigido aos contribuintes em sede fiscal, no decorrer de procedimentos administrativos de verificação da verdadeira situação tributária daqueles.

O presente trabalho encontra-se dividido em duas partes.

Na primeira parte, pretendemos demonstrar o significado do direito à não autoincriminação, enquanto direito fundamental para a resolução de muitos problemas jurídicos que vão surgindo, tanto a nível nacional como a nível internacional. Para além disso, dar-se-á especial relevância à origem, ao fundamento e aos âmbitos de aplicação do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*, não esquecendo a questão em volta da aplicabilidade do princípio mencionado às pessoas coletivas. Na enunciação do tema da aplicabilidade do princípio à pessoa coletiva, ter-se-á atenção ao modo como a responsabilidade da pessoa jurídica e a aplicação de princípios normalmente aplicados às pessoas singulares, tem sido abordada em Portugal e no estrangeiro.

Na segunda parte, propomo-nos, primariamente, a introduzir os deveres de colaboração, enquanto obrigações acessórias que fazem parte de uma relação obrigacional complexa. Após a constatação de uma relação obrigacional complexa, entre a Administração Tributária e o contribuinte, abordar-se-á a inspeção tributária, como procedimento fiscal, destinado à descoberta de uma verdade material. Posteriormente, explicar-se-á, de forma minuciosa, as consequências inevitáveis do incumprimento do dever de colaboração. Finalmente, nesta segunda parte, desenvolver-se-á a relação existente entre o direito à não autoincriminação e o dever de colaboração. Nesse sentido, pretende-se dar enfoque à proximidade existente entre o procedimento administrativo e o processo sancionatório, explicando não só, no geral, a admissibilidade de comunicabilidade da prova entre os referidos procedimento e processo, mas também a forma como tal tem sido abordado pela jurisprudência nacional e pela jurisprudência internacional, nos conflitos avaliados pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

Palavras-chave: autoincriminação; colaboração; obrigações; acessórias; contribuinte

Abstract

The following review aims to address the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare* in its relationship with the duty of collaboration required of taxpayers in tax matters, in the course of administrative procedures to verify the true tax status of those.

This paper is divided into two parts.

In the first part, we intend to demonstrate the meaning of the right to non-self-incrimination, as a fundamental right to solve many legal problems that arise, both nationally and internationally. In addition, the origin, the rationale and the scope of the *nemo tenetur se ipsum accusare* principle will be of particular relevance, without forgetting the question around the applicability of the abovementioned principle to legal persons. In the enunciation of the subject of the applicability of the principle to the collective persons, attention will be given to how the responsibility of the legal person and the application of principles normally applied to natural persons, has been approached in Portugal and abroad.

In the second part, we propose, primarily, to introduce the duties of collaboration, as accessory tax obligations, that are part of a complex relationship. After the verification of a complex obligatory relationship between the Tax Administration and the taxpayer, the tax inspection will be approached as a tax procedure destined to the discovery of a material truth. Subsequently, the unavoidable consequences of breaching the duty to cooperate will be explained in detail. Finally, in this second part, the relationship between the right to non-self-incrimination and the duty of collaboration will be developed. With this in mind, it is intended to focus on the proximity between the administrative procedure and the sanctioning process, explaining not only, in general, the admissibility of communicability of evidence between the said procedure and process, but also the way in which it has been approached by the National jurisprudence and international jurisprudence, in the conflicts assessed by the European Court of Human Rights.

Keywords: self-incrimination; collaboration; obligations; accessory; taxpayer

Introdução

O presente tema aqui exposto encontra muita expressão nos casos que são tratados pela generalidade da jurisprudência portuguesa e jurisprudência estrangeira.

Este tema, em específico, possui uma enorme relevância e, no entanto, não é, abordado com muita frequência pela doutrina. Na nossa opinião, essa falta de abordagem nos dias de hoje não se justifica, tendo em conta a evolução dos tipos de criminalidade que foram surgindo ao longo do tempo.

Com o passar do tempo, verificámos que foi surgindo uma nova criminalidade apoiada na crescente globalização e na emergência de uma sociedade de informação. Uma criminalidade que debilitou a investigação que, outrora, era seguida pelas autoridades competentes. Pelo sucedido, verificou-se a necessidade de perspetivar uma nova abordagem para que se pudesse, de forma adequada, resolver os casos que envolvessem uma criminalidade económica.

Tornou-se necessário, ao invés da utilização de uma manobra reparadora, enveredar por um caminho que se pautasse pela prevenção de crimes fiscais, crimes que são gerados pela falta ou deficiência na declaração dos lucros e prejuízos, registados num determinado ano civil por parte do contribuinte. Essa urgente prevenção levou a que surgisse a necessidade de uma investigação mais especializada que teria que ser levada a cabo por agentes capazes de inspecionar a veracidade das declarações de rendimentos do contribuinte.

Neste sentido, a Autoridade Tributária, principalmente no momento em que se procedeu à revisão do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária¹, aumentou o seu campo de atuação, ganhando um maior número de poderes inspetivos que, como se vai poder observar, dotaram os agentes inspetivos de poderes muito semelhantes aos poderes do investigador criminal. Ora, no caminho de investigação cada vez mais amplo, a inspeção levada a cabo por agentes que atuam em prol da autoridade tributária, pode pôr em causa direitos próprios do obrigado fiscal.

Como se verá, a inspeção pode tornar-se numa atividade minuciosa, de tal forma que a necessidade de determinar o concreto *quantum* do imposto, pode levar a uma extensa

¹ O reforço de poderes que se refere só foi possível pela revisão introduzida pela Lei n.º50/2005, de 30 de agosto.

instrução. Essa instrução, consistirá na procura de todos os elementos que possam servir de prova para se tentar chegar a uma verdade material. No fundo, alguns documentos relacionados com a empresa poderão ser úteis o suficiente para tentar chegar aos rendimentos aproximados do contribuinte.

Precisamente, na sequência dessa inspeção, será de questionar se o contribuinte tem ou não o dever de colaborar com a Administração Tributária. O melhor será perguntar se o contribuinte pode recusar-se a entregar documentos contabilísticos ou outros elementos, dificultando o processo de investigação tributária.

Embora se constate a existência de um dever de colaboração implícito na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária, existem limites na forma como o obrigado fiscal deve colaborar. A configuração desse dever como uma obrigação acessória, é visto como uma obrigação essencial para se chegar à fase de averiguação do imposto a pagar, mas nunca se poderá admitir uma colaboração cega sem a avaliação de outros aspetos.

O problema não está em admitir se deve haver ou não sanções em virtude da falta de colaboração. A falta de colaboração, como mais tarde se terá oportunidade de se verificar, pode conduzir a certas consequências. Todavia, o que não pode acontecer é uma violação de direitos e princípios que a pessoa inspecionada goza, só pelo facto de poder ser responsável penalmente.

O dever de colaboração, não sendo um dever supremo, como mais tarde se irá explicar, tem necessidade de se coordenar com outros deveres que podem num determinado caso concreto surgir. Deveres que no caso concreto possam ter o mesmo peso na balança.

O que nos propomos a analisar é, a coordenação entre o dever de colaboração com o dever do contribuinte de não contribuir para a sua incriminação. Assim como a entidade competente referida tem o direito constitucional de cobrar o imposto, também existe um direito da pessoa, que vê a sua atividade fiscalizada, de não fornecer quaisquer elementos que possam mais tarde, num processo de carácter punitivo, contribuir para a sua própria incriminação.

Estes casos de criminalidade fiscal, muitas vezes, pela forma como interferem com certos princípios, neste caso o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*, não conseguem garantir uma decisão satisfatória na própria ordem jurídica de onde nascem. Por isso mesmo, não podemos deixar de referir a importância de referir as decisões que têm sido tomadas pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

I. O Direito à não autoinculpação à luz do Direito Processual Penal Português

1. Origem e fundamentos do Direito à não Autoinculpação

O direito à não autoincriminação ou Princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* é, como o próprio nome indica, o direito da pessoa de não se autoincriminar, isto é, o direito da pessoa não facultar provas incriminatórias que deturpem a sua defesa e de ter direito ao silêncio. Trata-se de, sobretudo, garantir um julgamento justo atento ao quadro legal em vigor.

Podemos até referir por outras palavras que se trata de uma liberdade de depoimento ou de declaração como bem denota COSTA ANDRADE, ao referir que o princípio em questão reflete uma “*projeção normativa e prático-jurídica dos dispositivos constitucionais atinentes aos Auffanggrundrechte da dignidade de humana, da liberdade geral de ação ou do direito ao livre desenvolvimento (...)*”². Sobre este direito à equidade e justiça, também fala VÂNIA COSTA RAMOS, ao referir que todo o processo de natureza acusatória tem que se reger por determinados princípios que garantem uma proteção do arguido. A anterior autora acaba por resumir o próprio princípio da não autoincriminação em duas palavras muito utilizadas pelo próprio Tribunal dos direitos do Homem: *fair trial*³.

Segundo o mesmo autor essa liberdade de declaração é assinalada não só, quando se permite que o arguido atue e se pronuncie em prol da sua defesa processualmente, como também quando se assegura que essa declaração é inteiramente livre, sem recorrência a meios artificiosos que obriguem o próprio arguido a se autoincriminar⁴.

Apesar do referido nem sempre este direito de não se autoincriminar teve a amplitude que tem nos nossos dias. Não foi em Portugal que esse princípio teve a sua grande referência. Podemos dizer que o princípio em questão começou a ter alguma pronúncia quando

² Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra editora 1992, p.120

³ Vide, Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris 2000, Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e nemo tenetur se ipsum accusare*, Seminário de Direito Processual Penal, Professora Doutora Maria Fernanda Palma, Professor Doutor Augusto Silva Dias, Curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais, Ano 2004/2005, p.15

⁴ Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova ...*, ob. cit., p.121

se instituiu, em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, que se demarcou especialmente por limitar o poder absoluto régio. No seu artigo 40.º pode ler-se “*To no one will we sell, to no one will we refuse or delay, right or justice*”⁵. Esta expressão vem desde logo consagrar a ideia que o arguido vai ter direito a um julgamento justo. Entenda-se que quando falamos que este direito teve alguma expressão na referida data apresentada, não queremos dizer que o Princípio do *Nemo Tenetur*, foi totalmente garantido ou que este passou a ser uma imposição legal consagrada.

Historicamente, será mais correto dizer que houve um breve desabrochar desse mesmo princípio após a finalização, no século XVII, da instituição bem conhecida como Inquisição, que julgava as pessoas que se opunham à religião predominante, segundo um julgamento *ex officio*⁶. Nessa altura, de uma pessoa considerada suspeita da prática de um crime, tentava-se obter uma confissão, que era vista como uma prova altamente essencial para a condenação do suspeito que, entretanto, se tornara arguido⁷.

Quando essas práticas inquisitoriais terminaram, muito embora o Parlamento inglês tivesse desenhado um caminho mais próximo para a consagração do *nemo tenetur*, não se conseguira terminar com práticas violadoras dos direitos dos arguidos em julgamento. Apenas se previa que ninguém, por forma a obter uma confissão, poderia ser tratada de acordo com os métodos de um processo eclesiástico. Nada se dizia quanto às implicações de ser julgado de acordo com um processo efetivamente justo.

O direito ao silêncio, enquanto uma das vertentes do princípio à não autoincriminação só viria a ser de certa forma recebido pela *Bill of rights* dos EUA em 1791, como bem explica ANTÓNIO GAMA⁸, acabou por dar passagem a um movimento jurisprudencial muito favorável à implementação do princípio do *nemo tenetur*.

No entanto, após a *Bill of rights*, o Princípio foi perdendo força ao longo do tempo⁹. Na

⁵ Cfr. <http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>

⁶ A este respeito, veja-se a explicação histórica dada por VÂNIA COSTA RAMOS in, *Corpus Juris...*, ob. cit., p.13

⁷ Neste sentido, referindo-se à confissão como a “*rainha das provas*” naquele momento histórico, veja-se Bernardo, Joana Sofia Martins Sant’Ana, *O Direito à Não Autoincriminação e os Deveres de Colaboração com a Administração Tributária*, Tese de Mestrado, Março de 2014, p.9

⁸ Gama, António, *Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário versus direito ao silêncio do arguido*, in Cursos de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, p.328.

⁹ Cfr. Pinto, Lara Sofia, *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido, Case study: revelação coactiva da password para descriptação de dados – resistance is futile*, in Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias e defesa em processo penal, Coordenação: Teresa Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da costa Pinto, Almedina, 2016, p.102-104

altura em que surgiu a *Bill of rights*, o *nemo tenetur* tinha mais força uma vez que era visto como um direito contra qualquer forma de autoincriminação que pudesse surgir do aparelho estatal. O que significa que, na altura, o direito era tão forte que tinha aplicação muito antes de haver acusação, ou seja, já tinha aplicação nos interrogatórios feitos pelos órgãos policiais. Neste momento, só poderia ser deduzida uma acusação se existissem fortes indícios da prática do crime. Por volta do séc. XIX, o princípio perdeu alguma força ao permitir-se a detenção e o interrogatório, ainda que houvesse poucos indícios da prática do crime.

Contudo não podemos deixar de subscrever, neste sentido a posição de VÂNIA COSTA RAMOS, ao explicar que, historicamente só se pode dizer que este direito foi efetivamente consagrado, sem razão para dúvidas, após ser atribuído ao arguido a assistência do defensor e direito ao silêncio¹⁰.

Principalmente, por via de uma decisão da jurisprudência americana, se implementaram os denominados *Miranda Rights*, que ainda hoje consistem numa comunicação ao arguido obrigatória, de que tem direito a ser defendido, a guardar silêncio sobre os factos imputados, e que tudo o que disser pode servir como prova em julgamento¹¹.

O Caso *Miranda vs. Arizona*, foi assim um marco histórico, que tentou defender o direito à não autoincriminação com uma maior amplitude que tinha sido dada no séc.XVII. Através desse conhecido caso jurisprudencial foi alargado o âmbito de aplicação do direito à não autoincriminação ao permitir que este pudesse ser utilizado não só no julgamento, mas também numa fase anterior, isto é nos interrogatórios efetuados pela polícia criminal. Segundo LARA SOFIA PINTO, o direito a não se autoinculpar deixou

¹⁰ VÂNIA COSTA RAMOS (*in* Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris...*, *ob. cit.*, p.13-14) refere que tiveram especial relevância três marcos históricos. O primeiro foi o denominado, em 1836, de *Act of enabling persons indicted of felony to make their defense by Counsel or Attorney*; O Segundo foi em 1848, denominado de *Act to facilitate the performance of the duties of justices of the peace out of sessions within England and wales with respect to persons charged with indictable offenses*; e o terceiro foi a integração expressa na constituição americana do brocardo que ninguém pode ser compelido a depor contra si mesmo, que faz parte aliás da 5.^a Emenda instituída em 1791.

¹¹ Cfr. Caso *Ernesto Miranda v. Arizona*, 1966, *in* <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/384/436>, que decidiu que o direito do arguido a manter silêncio deveria estender-se a interrogatórios que fossem realizados antes da fase do julgamento. No acórdão, realça-se que de maneira alguma o arguido, detido para interrogatório e informado dos seus direitos (os já referidos *Miranda Rights*), pode ser compelido a falar, sem que haja violação do princípio da “*self-incrimination*”.

de ser um *trial right* e passou a ser um direito a ser salvaguardado em todo o processo¹². Entre nós, este direito teve como primeira referência o Decreto de 28 de Dezembro de 1910 que, pela primeira vez, demonstrou a essencialidade da defesa do arguido e o seu direito ao silêncio como forma de evitar a sua autoincriminação.

Note-se que, apesar deste princípio não ter uma verdadeira consagração legal expressa, pois só existe no nosso CPP uma referência ao direito ao silêncio no artigo 61.º/1 d), 132.º/2, 141.º/4 a) e 342.º/1 CPP, este é um dos corolários de um processo penal equitativo.

Neste sentido, logo muito cedo com a defesa que o *nemo tenetur* tem consagração constitucional, se pronunciou o Acórdão 695/95¹³, que concluiu pela inconstitucionalidade do n.º2 do artigo 342.º do CPP, por obrigar o arguido a declarar, no início da audiência de julgamento, os seus antecedentes criminais. Na aceção do Tribunal Constitucional, obrigar o arguido a inutilizar o seu direito ao silêncio, será o mesmo que transformá-lo num “*objeto do processo*”. Como tal, segundo o acórdão referido podia-se invocar aqui o Princípio da não autoinculpação do arguido, ainda que este não tenha uma consagração legal expressa, pois tal direito é garantido pelas garantias de defesa previstas no artigo 32.º CRP.

Assim, a queda da obrigatoriedade do arguido informar na fase de julgamento sobre os seus antecedentes criminais foi, de facto, um importantíssimo passo em frente no caminho de um processo penal menos violador dos direitos fundamentais. Isto porque, a prestação daquela informação, implicava a violação do princípio da presunção de inocência, das garantias de defesa e do princípio da necessidade da pena¹⁴. A presunção de inocência era violada pelo simples facto de se presumir a culpa do agente, ainda que a informação sobre a existência ou não de antecedentes criminais, nada tivesse que ver com o facto típico imputado ao agente. As garantias de defesa eram violadas porque, através da prestação daquela informação, criava-se a impossibilidade do agente delinear uma estratégia que o favorecesse. Finalmente, também se constatava, na altura, uma violação do Princípio da necessidade da pena, uma vez que, não era feita uma avaliação ou ponderação correta à

¹² Cfr. Pinto, Lara Sofia (*in Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.104-105), quando a autora indica que se abandonou a leitura literal da Quinta Emenda, atribuída anteriormente pela Jurisprudência.

¹³ Cfr. Acórdão 695/95, Proc.º n.º 351/95, Sec. 1ª, Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida, *in* <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950695.html>.

¹⁴ Neste sentido, cfr. Palma, Maria Fernanda, *A constitucionalidade do artigo 342.º do Código do Processo Penal (O direito ao silêncio do arguido)*, *in* Separata da Revista do Ministério Público n.º 60, Lisboa, 1995, p.101-110

luz do descrito no n.º2 do artigo 18.º da CRP, entre o dever de obediência a uma entidade dotada de *ius puniendi* e a restrição de um direito que tal obediência poderia acarretar. Por isso mesmo, MARIA FERNANDA PALMA, afirmava que o regime consagrado no artigo 342.º do CPP era inconstitucional, visto que pecava em “*atribuir dignidade punitiva à violação de deveres que realizam valores atingíveis por meios institucionais à disposição do tribunal*”.

Para além das disposições legais referidas, faz-se também referência a este princípio no artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, desde logo na sua epígrafe, onde se pode ler “*Direito a um processo equitativo*”. Esta afirmação de um processo equitativo confirma-se quando da própria convenção se retira, no n.º1 do artigo anterior que a “*pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela*”.

No artigo, o direito a um processo equitativo significa que a pessoa acusada terá que ter sempre as mesmas condições que qualquer outra parte num determinado processo. Uma igualdade de armas que pode ser resumida pela igual possibilidade de acesso a uma justiça no caso concreto, tendo que existir sempre a possibilidade de concretizar todas as implicações do princípio do contraditório¹⁵.

No mesmo sentido da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, o Pacto Internacional dos direitos civis e político e a Declaração Universal dos Direitos do Homem (DUDH) vêm contribuir para que haja um maior reconhecimento do Princípio aqui em estudo. Numa reprodução fiel do respetivo Pacto podemos dizer que este defende num dos seus artigos que uma pessoa que for acusada de um crime tem direito a não autoincriminar-se confessando-se como culpada¹⁶. No que concerne à DUDH, a sua importância encontra-se refletida na nossa CRP, como documento que serve como referência na interpretação e integração dos preceitos legais e constitucionais que se refiram aos direitos fundamentais¹⁷.

No fundo, pegando nestas duas manifestações do princípio, podemos dizer que este Princípio tem um fundamento essencialmente constitucional, pois emerge de vários

¹⁵ Cfr. Barreto, Ireneu Cabral, *A Convenção Europeia dos Direitos do Homem Anotada*, 2015 – 5.ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, p.172

¹⁶ Cfr. Artigo 14.º/3 alínea g) que refere que existe o direito em “*a não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada*”.

¹⁷ Cfr. n.º2 do art.16.º da CRP

princípios, garantias e direitos espelhados na nossa CRP. O seu fundamento constitucional vai implicar que qualquer restrição feita a este princípio tenha que constar em lei previamente formada, restringindo-se sempre o mínimo possível, de acordo com o princípio da proporcionalidade do n.º2 do art.18.º da CRP¹⁸.

Pelo facto do Princípio em questão ir buscar os seus fundamentos à CRP, a maioria dos autores determina que a sua natureza é essencialmente processual, podendo estar inteiramente ligada à presunção da inocência¹⁹, ao julgamento equitativo e à própria natureza acusatória do nosso processo penal. Aliás, atrás quando se referiu que o Acórdão 695/95, consagrou o direito ao silêncio com base nas garantias processuais presentes no art.º 32.º da CRP, demonstra-se que o referido acórdão defendeu uma natureza processual do princípio do *nemo tenetur*.

Pelo desenvolvimento axiológico que foi tendo ao longo da história, merece relevância, o Princípio da Presunção da Inocência, enquanto princípio/direito fundamental, capaz de justificar o direito à não autoincriminação, segundo uma tese puramente processual. Expressando-se este princípio pela necessidade do arguido se presumir inocente até ao trânsito em julgado²⁰, atribui-se ao mesmo um estatuto próximo ao de quem não foi acusado de algum ilícito penal ou, por outras palavras, de quem não está a decorrer um processo-crime²¹. Este estatuto atribuído justifica-se pelo facto de inexistir um ónus probatório na esfera do arguido, isto é, segundo palavras de GERMANO MARQUES DA SILVA, “a não comprovação de qualquer facto relevante para efeito de aplicação da sanção ou a sua demonstração incompleta deve necessariamente resolver-se a favor do arguido”²².

O direito a presumir-se inocente é visto como um direito integrado nos direitos, liberdades e garantias, por isso, tal como nos refere o n.º1 do art.18.º da CRP, é diretamente aplicável

¹⁸ Curado, Ana Pascoal, *As Averiguações Preliminares da CMVM no Âmbito da Luta contra a Criminalidade Financeira: Natureza Jurídica e Aplicação do Princípio Nemo Tenetur*, Revista de Concorrência e Regulação, Ano III, n.º9, Janeiro-Março 2012, Almedina, p.263-264

¹⁹ Cfr. Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital (*in Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 2007, Coimbra Editora, p.519), quando estes referem que, a presunção de inocência está perfeitamente ligada a dois princípios: *in dubio pro reo* e *nulla poena sine culpa*. O primeiro emite uma garantia ao réu, no sentido que obriga a que seja tomada uma decisão mais favorável se não existem certezas sobre a prática do facto. O segundo obriga a que não seja emitida uma decisão que condene quando não existem certezas da culpabilidade do réu.

²⁰ Cfr. o n.º2 do art.32.º CRP, que ainda hoje é uma lembrança da elevação do princípio da presunção de inocência enquanto direito constitucional operada após a CRP de 1976.

²¹ Neste sentido, cfr. Vilela, Alexandra, *Considerações acerca da Presunção de Inocência em Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, 2000, p.18

²² Silva, Germano Marques da, *Curso de Processo Penal*, II, Editorial VERBO, 2008, p.122

e vincula todas as entidades, sejam elas públicas ou privadas. Não obstante da existência dessa aplicabilidade direta, o direito à presunção de inocência pode ser restringido, por forma a salvaguardar outros direitos que possam merecer igual ou semelhante tutela²³. No fundo, em virtude de ser considerado um direito fundamental, vai tentar-se restringir-se o referido princípio ao mínimo. Só assim, podemos tentar, numa avaliação de peso entre direitos, harmonizar ou coordenar o melhor possível os direitos tidos como essenciais na nossa CRP. Afinal, é necessário, que haja uma boa administração da justiça penal²⁴.

Não podemos, todavia, afirmar que em Portugal a presunção de inocência tem uma amplitude semelhante à amplitude presente na Constituição espanhola. Tal amplitude faz com que a própria Constituição espanhola eleve a própria presunção de inocência a um direito mais prioritariamente aplicável e garantido. Veja-se que, quando dizemos que o constitucionalismo espanhol optou por uma aplicação mais prioritária do princípio em análise, não estamos de todo a descurar a importância que a constituição portuguesa atribui ao princípio da presunção. Contudo, não podemos deixar de referir que o n.º2 do art.53.º, refere expressamente que quando existir uma violação do mencionado princípio, poderá haver recorribilidade direta para o Tribunal Constitucional e o n.º do art.10.º que estabelece a obrigatoriedade dos órgãos judiciais espanhóis de respeitar a presunção de inocência de acordo com os documentos internacionais que garantem a sua importância, nunca podendo haver uma restrição no direito probatório²⁵.

Talvez seja por essa não tão grande amplitude de proteção do princípio da presunção de inocência, que não se pode utilizar este princípio como fonte do direito à não autoincriminação. Como bem denota VÂNIA COSTA RAMOS, a presunção da inocência não pode, de maneira alguma, impedir a realização de deveres de entrega de declarações baseadas num dever exposto de colaboração do arguido com determinadas autoridades. Até porque a regra segundo a qual o arguido se presume inocente salvo prova em contrário, não esclarece ou identifica qual será o meio pelo qual se pode provar a culpa

²³ Cfr.n.º2 do art.18.º da CRP

²⁴ Assim, explicando a necessidade de num sistema ideal, em que se pretende um maior número de ganhos em termos de garantia da verdade de material e da paz jurídica e um menor número de perdas axiológicas, veja-se Vilela, Alexandra, *Considerações acerca da Presunção de Inocência...*, ob. cit., p.27.

²⁵ Cfr. Vilela, Alexandra, *Considerações acerca da Presunção de Inocência...*, ob. cit., p.67

do arguido²⁶. Pelo seu caráter genérico apenas poderá ser considerado uma fonte mediata do direito ao silêncio²⁷.

Demonstra-se mais correto dizer que o direito de não se autoincriminar, se pode depreender dos artigos 20.º/4 da CRP, quando refere que todos “*têm o direito a que uma causa (...) seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo*”, e do artigo 32.º/1, quando refere que o “*processo criminal assegura todas as garantias de defesa*”.²⁸ Daí, que COSTA ANDRADE, refira de forma exemplar, que se “*a consagração mais ou menos explícita princípio configura uma das marcas irrenunciáveis do processo penal de estrutura acusatória, já a sua denegação anda (...) associada às concretizações históricas do processo inquisitório*”²⁹.

Esta equidade que referimos pode revelar-se pela necessidade de a confissão ser espontânea e não autoimposta. O que se pretende é que as informações necessárias para a descoberta da verdade sejam obtidas de forma fidedigna e não através de práticas de interrogatórios próximos da realidade inquisitorial. Contudo, como nos diz JÓNATAS MACHADO e VERA RAPOSO, existe uma “*fragilidade do indivíduo perante o monopólio estadual da coerção legítima*”.³⁰

Neste sentido, não podemos deixar de sufragar a opinião da maioria dos autores que denotam que o Direito à não inculpação tem uma natureza essencialmente processual. Rejeitamos, assim, as chamadas teorias ou correntes substantivas de origem germânica, as teorias que têm apenas em consideração os princípios presentes no art.1.º, 25.º e 26.º da CRP. Ou seja, as teorias substantivas teriam como fonte a existência da dignidade da

²⁶ Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris...*, ob. cit., p.32

²⁷ Com esta opinião veja-se Menezes, Sofia Saraiva de, *O Direito ao Silêncio: A Verdade por Trás do Mito*, Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias e defesa em processo penal, Coordenação: Teresa Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da costa Pinto, Almedina, 2016, p.125

²⁸ Com esta opinião, veja-se VÂNIA COSTA RAMOS (*in Corpus Juris...*, ob. cit., p.35), que explica que, dizer que o fundamento do direito à não autoinculpação pode ser encontrado nas garantias gerais de defesa e num processo equitativo, não é a mesma coisa que dizer que o fundamento desse mesmo princípio pode ser encontrado num direito do arguido em ser ouvido. Contudo, o direito a ser ouvido tem um alcance muito baixo, pois esquece qualquer outro ato não puramente comunicativo que pudesse gerar uma autoincriminação do arguido.

²⁹ Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova...*, ob. cit., p.122

³⁰ Machado, Jónatas E. M.; Raposo, Vera L. C., *O Direito à Não Auto-incriminação e as Pessoas Colectivas Empresariais*, Direitos Fundamentais, Justiça n.º.8-Jul/Set.2009, p.14

pessoa humana, o direito a uma integridade moral e física³¹ e o direito ao à intimidade da vida privada e ao livre desenvolvimento da personalidade³².

Sobre o assunto ressalta a posição de VÂNIA COSTA RAMOS, que não podemos deixar de referir. A autora parece querer encontrar uma concordância prática entre as duas correntes que atrás foram referidas. Todavia, ao ressaltar a fragilidade que poderia ser criada no seio da defesa do arguido se apenas apoiássemos como fonte do *nemo tenetur* a dignidade da pessoa humana, pende para a defesa da tese da natureza processual do princípio. Esta sua opinião é justificada através da constatação de um “*instinto de sobrevivência*” ou de um “*Auto favorecimento*” do arguido ao longo de um processo penal, que não em nada se coaduna com uma defesa de valores provindos de uma dignidade da pessoa humana³³. No entanto, tal como foi sugerido por nós, a autora não deixa de demonstrar a importância da dignidade da pessoa humana como um dos valores a ser respeitado durante o processo penal que se iniciou contra o arguido³⁴.

A concordância prática entre os direitos defendidos na corrente substantiva, principalmente o da dignidade da pessoa humana, e os direitos ou garantias que dão fundamento à teoria processual, também foi procurada por LARA SOFIA PINTO. A autora no início da discussão da natureza do princípio objeto de estudo, começa por referir que é mais provável que exista um maior número de atropelos ao princípio se se enveredasse pela defesa da natureza processual do princípio³⁵. Contudo, a autora acaba por concluir que não nos poderemos esquecer dos direitos fundamentais existentes na nossa CRP, pois eles também servem de fundamento e estão abrangidos, indiretamente, pela proteção do direito à não autoincriminação³⁶. Embora, estes direitos sejam sempre

³¹ Cfr. o n.º2 do art.25.º da CRP, que refere que a o direito à integridade pessoal é garantido através da impossibilidade de alguém “*ser submetido a tortura, nem a tratos ou penas cruéis, degradantes ou desumanos*”.

³² Cfr. n.º1 do art.26.º da CRP

³³ Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris...*, ob. cit., p.28

³⁴ Esta nossa referência baseia-se no facto da autora VÂNIA COSTA RAMOS (*in Corpus Juris...*, ob. cit., p.28), ter afirmado, ao referir-se à dignidade da pessoa humana, que não “*queremos com isto afirmar perentoriamente que o princípio nada tem que ver com a mesma*”.

³⁵ Pinto, Lara Sofia, *Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.105

³⁶ Quanto a esta posição de respeito pelos direitos, ditos substantivos, veja-se AUGUSTO SILVA DIAS, (*in O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do Código dos Valores Mobiliários, in Separata de Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2010, p.20), principalmente quando o autor refere que o *nemo tenetur* resulta do princípio do processo equitativo, das garantias de defesa e da presunção da inocência mas, de forma mediata, também deriva dos direitos relacionados com a dignidade da pessoa humana, liberdade pessoal e à intimidade da vida privada.

direitos protegidos e respeitados, será mais correto defender uma natureza processual uma vez que, originariamente, o privilégio contra a autoincriminação não permitia “*que se coagisse o visado a colaborar de qualquer forma para a fundamentação probatória da acusação*”³⁷.

Esta tentativa de concordância prática que as duas autoras anteriores pretendem defender está muito ligada com a ideia de que os direitos fundamentais protegidos pela teoria substantiva (nomeadamente, dignidade da pessoa humana, liberdade à intimidade privada e livre desenvolvimento pessoal), seriam fundamento mediato do direito à não autoincriminação. Por isso mesmo, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, desenvolvem a opinião de que o “*fundamento próximo e imediato daquele princípio processual tem uma natureza processual ou adjetiva, assumindo somente de forma mediata e mais afastada uma natureza constitucional de ordem material ou substantiva*”³⁸.

Assim, JÓNATAS MACHADO/VERA RAPOSO³⁹, referem que o fundamento material do referido direito acaba por ter uma dupla aceção. Essa dupla aceção pressupõe que o mesmo tem uma natureza substantiva, ligada à presunção de inocência e julgamento justo, e uma natureza processual, ligada à estrutura acusatória do processo penal. Deste modo, distingue-se o ponto de vista substantivo, “*serve o objetivo de evitar abusos de poder por parte do Estado que possam levar à condenação injusta de arguidos inocentes (...), do de vista processual, o direito à não auto-incriminação é indissociável da estrutura acusatória do processo, nos termos do qual é a quem acusa que cabe provar a culpa do arguido, sem dele pretender extrair confissões*”⁴⁰. Essa extração de confissão remonta o tempo inquisitorial que não se coaduna com o princípio do contraditório.

³⁷ Pinto, Lara Sofia, *Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.107

³⁸ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo e Andrade, Manuel Costa de, *Poderes de Supervisão, Direito ao Silêncio e Provas Proibidas (Parecer)*, in *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova*, Almedina, 2009, p.41

³⁹ Machado, Jónatas E. M./Raposo, Vera L. C., *O Direito à Não Auto-incriminação...*, ob.cit., p.16

⁴⁰ Machado, Jónatas E. M.; Raposo, Vera L. C., *O Direito à Não Auto-incriminação...*, ob. cit., p.16

2. A eficácia do Princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* enquanto princípio constitucional

Após o relato de algumas manifestações do princípio, resta saber como podemos garantir a sua consagração constitucional. O mesmo é dizer que, no nosso entender revela-se importante elencar a norma constitucional capaz de servir de fonte ou ponto de partida para a afirmação do Princípio do *nemo tenetur*.

Como já atrás mencionámos, este princípio não vem expressamente referido em nenhuma norma da CRP, ao contrário do que acontece na constituição americana que consagra de forma expressa, na sua 5.^a Emenda o direito à não autoincriminação. Uma vez que tal consagração inexistente, teremos que avaliar se existe alguma norma da CRP, que possa implicitamente garantir a proteção necessária no decorrer de um determinado processo penal.

Mais do que saber se o *nemo tenetur se ipsum accusare* tem uma natureza substantiva ou processual, como já tivemos oportunidade de abordar, nesta tópica pretende-se confirmar se existe alguma norma permissiva geral que acolha o princípio atrás referido, assim como acolhe os princípios que o legislador resolveu salvaguardar na CRP.

Deste modo, podemos dizer que, o artigo 16.º da CRP é uma excelente “*porta*” para a afirmação do direito à não autoincriminação⁴¹.

Tal afirmação faz sentido, visto que, o referido artigo apresenta uma elevada amplitude constitucional. Essa amplitude vem provar que, para além dos direitos fundamentais consagrados na CRP, podem existir outros que apresentem igual dignidade constitucional⁴². Daí que, segundo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, os princípios constitucionais do processo penal aumentaram substancialmente, podendo afirmar-se que “*a CRP é um bom exemplo de que a história das constituições escritas é igualmente a história da codificação constitucional dos princípios materiais do processo criminal*”⁴³.

⁴¹ Cfr. Gama, António, *A Investigação na criminalidade tributária...*, ob. cit., p.330

⁴² Ao referirmos que os direitos não consagrados expressamente na CRP apresentam a mesma dignidade constitucional, estamos a querer dizer que os mesmos não são, nem podem ser considerados inferiores ou menores em relação ao elenco dos direitos fundamentais que a CRP já contempla.

⁴³ Cfr. Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa...*, ob. cit., p. 515.

Assim, podemos referir que, no que concerne a este tipo de direitos existe um princípio da não tipicidade. Tal é demonstrável através da leitura do n.º1 do artigo 16.º, que indica que os “*direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional*”.

Deste modo, como o Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos e a Convenção Europeia dos Direitos do Homem são regras aplicáveis de direito internacional, não pode existir dúvidas quanto ao reconhecimento constitucional do direito à autoinculpação.

Apesar do anteriormente mencionado, ressalva-se que GERMANO MARQUES DA SILVA⁴⁴, entende que a “*porta*” que impulsiona o reconhecimento do direito à não autoincriminação enquanto direito fundamental, não é o artigo 16.º mas sim o artigo 8.º CRP. Para o autor, o princípio em estudo acaba por ser reconhecido uma vez que tratando-se de um princípio de direito internacional faz parte integrante do ordenamento português, segundo o n.º1 do artigo 8.º. No fundo, trata-se, nada mais nada menos, do que uma manifestação da tese da receção automática.

No mesmo sentido que este último autor, ANTÓNIO GASPAR, esclarece que os juízes nacionais devem obediência aos princípios plasmados na CEDH, que por sua vez são aplicados pelo TEDH, em virtude do princípio da vinculação constante no artigo 8.º da CRP. Segundo o autor o artigo 8.º da CRP é, assim, a “*porta*” para o caminho do diálogo interjurisdicional existente entre o juiz nacional e o juiz internacional⁴⁵. Diálogo que, faz com que os princípios defendidos e consagrados em instrumentos internacionais (neste caso, o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*) tenham que, indubitavelmente, ter assento constitucional, por forma, a que não haja risco de violação dos direitos fundamentais na prática jurisprudencial portuguesa.

⁴⁴ Cfr. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário (Relatório), Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário (Lição de Síntese)*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p.176

⁴⁵ Gaspar, António Henriques, *A influência da CEDH no diálogo interjurisdicional*, Revista JULGAR, n.º7 – Janeiro/Abril, 2009, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, Coimbra Editora, p.39

3. Âmbitos de aplicabilidade do Direito à não autoinculpação

3.1. Âmbito normativo

Quanto a este primeiro âmbito cabe colocar a questão se o Princípio do *nemo tenetur* se aplica somente ao Direito Penal ou se se pode estender a outros ramos do direito. É verdade que este direito aplica-se maioritariamente ao Direito penal, mas também, segundo a nossa perspetiva, se pode aplicar ao direito contraordenacional ou outros ramos de direito por duas razões.

Em primeiro lugar, porque de acordo com o Tribunal de Justiça dos Direitos do Homem, a aplicabilidade do Princípio a outros direitos deve ser garantida, se da acusação que é feita possamos extrair uma natureza criminal ou punitiva, de acordo com o disposto no Acórdão Engel e outros vs Países Baixos, de 8 de junho de 1976⁴⁶.

Em segundo lugar, porque chegando à conclusão de que uma determinada acusação tem uma conotação sancionatória, terá que se aplicar obrigatoriamente o princípio do *nemo tenetur* por imposição do n.º1 do artigo 32.º CRP. Este artigo, vem realçar que num processo que se entenderá como sancionatório terá que se garantir ao arguido todos os meios de defesa.

Aliás foi nesse mesmo sentido que avançou o Acórdão n.º461/2011⁴⁷, ao defender que o direito ao silêncio pode ser aplicado em todos os processos sancionatórios de direito público. O referido acórdão explica que a revisão em 1997 ao n.º10 do artigo 32.º da CRP, teve como objetivo de conceder a todos os processos sancionatórios direitos de audiência e defesa do arguido. Todavia, há que compreender que terá que haver sempre uma adaptação à natureza de ilícito⁴⁸.

⁴⁶ Veja-se, Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, in *O Direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no Processo Penal e Contra-ordenacional Português*, Coimbra Editora, 2009, p.22; Confira-se também, Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2011, p.11

⁴⁷ Acórdão do TC, Processo n.º 366/11, 2.ª Secção, Relator: Conselheira Catarina Sarmiento e Castro

⁴⁸ Neste sentido, o Acórdão do TC, reitera que uma coisa é aplicarmos garantias criminais a outros processos sancionatórios, outra coisa é colocarmos incorretamente esses outros processos sancionatórios no mesmo patamar do processo criminal. Assim, naquele documento, pode ler-se que no “*âmbito contra-ordenacional – dada a diferente natureza do ilícito de mera ordenação e a sua menor ressonância ética, comparativamente com o ilícito criminal – o peso do regime garantístico é menor(...)*”

Confirmando a nossa posição, vem JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, dizer que o direito ao silêncio aplica-se a todos os tipos de processo, desde que do respetivo processo possam surgir a aplicação de sanções de natureza punitiva⁴⁹. Os autores apoiam-se na redação do n.º10 do artigo 32.º da CRP, para afirmar a necessidade de defesa de um direito ao silêncio num processo que não seja criminal⁵⁰. No mesmo sentido demonstra-se de especial relevância a opinião do Professor AUGUSTO SILVA DIAS, que explica a necessidade da jurisprudência se adaptar à conjuntura social e económica para ter um menor número de casos em que se destroem por completo as garantias de defesa do acusado de um determinado processo. Diz-nos o autor que para além do n.º10 do artigo 32.º da CRP já alargar, de certa forma, o *nemo tenetur* ao direito de mera ordenação social, “*assistimos hoje à cominação de coimas de montantes elevadíssimos que podem provocar a asfixia económica de empresas e indivíduos e que, portanto são altamente restritivas de direitos patrimoniais*”⁵¹.

Assim como o autor anterior, pensamos que não faria sentido esquecer todos os processos que, embora não sejam processos criminais, tenham carácter sancionatório. O regime estatuído no artigo 32.º da CRP, pretende garantir uma proteção contra quaisquer atropelos que possam surgir ao nível dos direitos de defesa. Como, principalmente no direito público sancionatório, verificamos vários processos com um carácter tão punitivo como nos processos de tipo criminal, faz sentido estender as garantias do processo penal descritas no artigo 32.º da CRP, por analogia, a processos não criminais, especialmente, ao processo de natureza contraordenacional⁵².

Em sentido diverso manifesta-se ANTÓNIO GAMA⁵³, ao demonstrar-se cético em aceitar uma maior amplitude do referido princípio. Segundo o anterior autor, não se deve corroborar o que a própria CRP já delineou. Do n.º10 do artigo 32.º, podemos verificar que nos processos de contraordenação ou noutros processos sancionatórios são

⁴⁹ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo e Andrade, Manuel da Costa, *Poderes de Supervisão...*, ob. cit., p.46

⁵⁰ Veja-se que o n.º10 do artigo 32.º da CRP alarga a aplicação do direito ao silêncio, enquanto um núcleo relativo do princípio do *nemo tenetur*, ao processo contraordenacional. O alargamento que falamos pode ser demonstrável pela defesa, no citado artigo, de um direito à audiência e um direito à defesa.

⁵¹ Dias, Augusto Silva, *O Direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações...*, ob. cit., p.20

⁵² Cfr. Dias, Augusto Silva, *O Direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações...*, ob. cit., p.21

⁵³ Especialmente destacando a inexistência de um direito ao silêncio numa inspeção tributária, cfr. Gama, António, *A Investigação na criminalidade tributária...*, ob. cit., p.331

assegurados os direitos de audiência e defesa. Como tal, deve-se depreender que o Direito ao silêncio, uma das vertentes do Princípio do *Nemo Tenetur se ipsum accusare*, segundo o autor, não se pode alargar para outros processos que não sejam o criminal.

3.2. Âmbito temporal ou subjetivo

Neste âmbito, cabe verificar quando é que o princípio se aplica ou, o mesmo é dizer, a quem se aplica. É certo que, em regra o princípio *nemo tenetur* se aplica quando há uma efetiva constituição da pessoa como arguido, pois aí é considerado um sujeito processual. Por ser sujeito passa a ser titular de direitos por imposição, antes de mais, do artigo 32.º CRP, que refere que tem acesso a todas as garantias do processo, que se presume inocente até o seu trânsito em julgado e que todas as provas baseadas em meios coercivos de obtenção, não podem ser usadas para a sua incriminação. Além disso, note-se que, o artigo 61.º CPP, reforça os direitos do arguido, identificando que o arguido tem o direito a não “(..)responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar”⁵⁴.

Contudo, o *nemo tenetur* pode aplicar-se num momento anterior, ou seja quando determinada pessoa ainda é suspeita, que no código penal no artigo 1.º al.e) é defenida como “a pessoa relativamente à qual exista indício de que cometeu ou se prepara para cometer um crime, ou que nele participou ou se prepara para participar”. É precisamente nesta fase, em que só há uma suspeita da prática do crime que nos parece de bom tom dar já uma breve referência do tema do dever de colaboração do contribuinte com a administração fiscal. É importante reter que o facto do contribuinte for chamado a cooperar com uma determinada inspecionadora e tal cooperação surgir do normal funcionamento da entidade em questão, não dá início à vigência temporal direito à não autoincriminação. A vigência do Princípio só se inicia quando haja a suspeita por parte da pessoa alvo de inspeção, a prática de um crime ou de um outro tipo de infração⁵⁵.

⁵⁴ Por imposição da alínea d) do n.º1 do artigo 61.º, o arguido passa a ter o direito ao silêncio que é considerado o “núcleo quase absoluto do *nemo tenetur*”. Neste sentido, vide, Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *O Direito à não auto-inculpação...*, ob. cit., p.21

⁵⁵ Neste sentido veja-se AUGUSTO SILVA DIAS, (in *O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações...*, ob. cit., p.22), quando o próprio autor, à semelhança do que defende no caso de testes de alcoolémia e de entrega de elementos à autoridade tributária, explica que o conflito entre um dever de cooperação e o *nemo tenetur* apenas se verifica ou é acionável quando se verifique a suspeita de uma comissão de uma infração ou quando o arguido, constatando a existência dessa mesma suspeita, requer a sua constituição como arguido.

Não obstante do referido, cabe esclarecer que, a nosso ver, essa proteção da não autoincriminação deve ser unicamente atribuída a uma pessoa singular ou pessoa coletiva, quando esta peça a sua constituição como arguida, segundo o disposto no n.º2 do artigo 59.º do CPP.

Deste modo a constituição da pessoa como arguida apresenta duas vantagens que para nós são evidentes.

Em primeiro lugar, é pela pessoa jurídica ou singular se constituir como arguida que passa a ter uma defesa contra atos autoincriminatórios que implicam a deturpação da verdade. Pretende-se, primeiramente, evitar uma possível inexistência de garantias de defesa por atraso de dedução de acusação ou de instrução⁵⁶.

Em segundo lugar, essa proteção é integral, isto é, mantém-se até a sentença transitar em julgado, não havendo riscos de perda de direitos por parte do respetivo arguido⁵⁷.

Cabe ainda verificar se a testemunha está abrangida pela proteção do nemo tenetur. Segundo AUGUSTO SILVA DIAS E VÂNIA COSTA RAMOS, é notório que a testemunha por si só, ter o direito de se autoincriminar. No entanto, se aplicarmos o raciocínio que aplicamos quanto ao suspeito, podemos garantir uma proteção da testemunha contra atos que impliquem a sua autoincriminação.

Em regra, a testemunha tem que responder com a verdade às questões que lhe são colocadas, pois se não o fizerem podem estar sujeitas a responsabilidade penal⁵⁸, mas nem sempre isso é assim tão linear. Isto porque se a testemunha num determinado interrogatório que lhe seja feito verificar que a suas respostas podem de certa forma garantir a sua autoincriminação, pode não responder e exigir a sua constituição como arguida. Após essa constituição a testemunha passa a ser um sujeito processual e com isso protege-se de certos atos que lhe possam ser desfavoráveis. Para além disso, o artigo a alínea b) do n.º1 do artigo 356.º do CPP, proíbe a reprodução ou leitura de declarações em audiência.

⁵⁶ Cfr. Canotilho, J.J.Gomes/Moreira, Vital, *in Constituição da República Portuguesa...*, ob. cit., p.517

⁵⁷ Veja-se, Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *in O Direito à não auto-incriminação...*, ob. cit., p.23

⁵⁸ Veja-se que o artigo 132.º/2 CP, ao referir que “*A testemunha não é obrigada a responder a perguntas quando alegar que das respostas resulta a sua responsabilização penal*”, quase que indicia a necessidade de essa testemunha constituir-se como arguida para que esteja em plenitude dos seus direitos.

3.3. Âmbito Material

Neste âmbito, cabe avaliar a amplitude de aplicação ou o alcance do *nemo tenetur se ipsum accusare*. O mesmo será dizer que se pretende saber qual o conteúdo ou extensão do princípio que estamos a analisar.

Demonstra-se importante esta determinação devido ao usual erro de falar do direito ao silêncio como sinónimo do Princípio do *nemo tenetur*. Por tal acontecer resolvemos aqui neste trabalho esmiuçar o conteúdo do Princípio alvo da nossa análise.

Cabe, assim, perguntar o que está imbuído da proteção do referido Princípio. Será apenas um direito ao silêncio ou também abarcará uma apresentação de outros elementos que possam gerar uma autoincriminação do arguido. Segundo palavras de SOFIA LIMA, torna-se premente verificar se o *nemo tenetur* é ou não indistinguível do direito ao silêncio⁵⁹.

Esta questão coloca-se porque os preceitos do nosso processo penal fazem-nos pensar que o direito ao silêncio é a única vertente do Princípio à não autoincriminação, como já referimos *supra*. Se dermos uma vista de olhos pelos artigos do nosso CPP, parece que apenas as declarações verbais têm relevância, quando falamos da proteção a ser dada pelo princípio da não autoincriminação.

Por exemplo, os artigos 61.º, 141.º e 342.º do CPP, referem-se apenas à possibilidade do arguido se manter em silêncio a perguntas que possam gerar a sua autoincriminação. No fundo, cria-se a aparência que tem que se ter maior cuidado com o que se apresenta ou entrega, do que com o que se diz.

Deste modo, normalmente, são mencionadas duas teorias sobre a extensão do princípio. Uma delas é uma teoria que oferece pouca amplitude ao conteúdo do princípio uma vez que faz uma leitura demasiado literal das normas relativas ao direito ao silêncio presentes no nosso CPP. Segundo esta teoria, por alguns chamada de teoria minimalista⁶⁰, o princípio só abrangeria, as declarações do arguido e os factos que lhe são imputados, segundo a aceção dada pela alínea d) do n.º 1 do art.º 61.º do CPP. Quando fazemos referência às declarações está a aludir-se às declarações verbais.

⁵⁹Cfr. Lima, Sofia Belo Campos de, *Âmbito do nemo tenetur se ipsum accusare no direito processual penal português*, com destaque para a sua aplicabilidade aos casos de recolha de provas por intrusão corporal, Trabalho final no âmbito do Mestrado Forense, sob a orientação do Prof. Henrique Salinas, Junho de 2014, p.25

⁶⁰ Cfr. Pinto, Lara Sofia, *in Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.108

Dos defensores da teoria minimalista, destaca-se SOFIA MENEZES, que defende que o direito à não autoincriminação, pelos riscos que a sua grande extensão poderia acarretar, tem de ser limitado ao direito ao silêncio, como um núcleo absoluto. Diz-nos a autora que o direito ao silêncio seria apenas um *“direito que assiste ao arguido de não lhe ser extorquida uma confissão. Ao admitirmos o contrário, estaríamos a favorecer um efeito dominó em relação às provas pessoais cujo resultado seria totalmente fraudulento para o sucesso da investigação criminal (...)”*⁶¹. A autora diz que o arguido não pode, a não ser que se verifique um caso de prova proibida do artigo 126.º do CPP, recusar-se à submissão a exames, perícias, provas por reconhecimento, ou qualquer outra diligência de prova que se consubstancie com um ato não verbal. Assim, seguindo-se esta posição, quando na alínea d) do n.º 3 do artigo 61.º do CPP se lê *“sujeição”* deve entender-se como uma impossibilidade do arguido recusar colaborar, ainda que as diligências de prova exigidas possam contribuir para a sua incriminação.

A posição sufragada pela autora mencionada *supra*, parece ir ao encontro da posição de COSTA PINTO, quando o mesmo indica que a jurisprudência, principalmente quando estamos a falar de processos de ordem contraordenacional, não tem respeitado o conteúdo da alínea d) do n.º1 do artigo 61.º do CPP. Segundo o autor, quando estamos num processo posterior à imputação de uma determinada infração, existe apenas o *“direito a não responder (...) ou prestar declarações sobre os factos que lhe são imputados e não abrange o direito a recusar a entrega de elementos que estejam em seu poder”*⁶². Se estamos perante uma omissão de declaração, deparamo-nos com um silêncio que é protegido pelo âmbito da alínea d) do n.º1 do artigo 61.º do CPP. Se estamos perante uma entrega de elementos, o dever de cooperação torna-se incapaz de cessar, derivando essa incapacidade de estarmos já perante o núcleo protegido da alínea d) do n.º3 do artigo 61.º do CPP. Segundo o autor, sobre uma diligência de prova não poderá haver um *direito à não sujeição*.

A outra teoria, chamada de teoria maximalista⁶³, oferece uma maior extensão ao princípio, permitindo que o mesmo abranja não só as declarações do arguido em sentido estrito, como todas os meios de prova que possam levar à incriminação. Assim garantia-se uma

⁶¹ Cfr. Menezes, Sofia Saraiva de, *in O Direito ao Silêncio...*, ob. cit., p.134-135

⁶² Cfr. Pinto, Frederico de Lacerda da Costa, *Supervisão do Mercado, Legalidade e Direito de Defesa em Processo de Contra-Ordenação (Parecer)*, in *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova*, Almedina, 2009, p.95

⁶³ Cfr. Pinto, Lara Sofia, *Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.108

proteção, não apenas sobre declarações verbais, mas também sobre entrega de documentos ou outras formas de atuação.

Defendendo esta última teoria, pronunciou-se LILIANA DA SILVA SÁ, ao dizer que o direito a não produzir contra a sua própria incriminação, implica um não fornecimento de informações. Aqui, quando a autora refere-se a “*informações*”, está querer dizer que o arguido pode não fornecer declarações orais ou declarações escritas⁶⁴. A autora continua dizendo que, não é argumento sustentar a defesa de uma tese minimalista através da alegação de que o artigo 61.º do CPP apenas se aplica ao direito do arguido manter-se em silêncio nos interrogatórios que lhe são feitos ao longo do processo. Ora, concordamos inteiramente com LILIANA DA SILVA SÁ, quando esta defende que se deve fazer uma interpretação teleológica da referida norma, por forma a que, a invocação daquele princípio não esteja condicionada aos meios probatórios utilizados, mas sim condicionado aos fins que o direito à não autoincriminação pretende salvaguardar⁶⁵.

Tendo em conta o mencionado por nós, pensamos que a teoria que se deve seguir é a teoria maximalista. Não faz sentido encarar o direito ao silêncio como um direito absoluto que consome todo o conteúdo do direito à não “*self-incrimination* “. A lei chega a ser bastante clara quanto a este assunto, parecendo indiretamente no CPP defender esta teoria mais ampla. Veja-se que nos direitos e deveres processuais elencados no art.º 61.º do CPP, é dada uma proteção especial possibilitada pela existência de um direito a não contribuir para uma incriminação contra si mesmo.

O que foi por nós mencionado pode comprovar-se pela redação da alínea a) do n.º1 do art.º 61.º do CPP, que refere o direito a guardar silêncio, e pela redação da alínea d) do n.º3 do art.º 61.º do CPP, que refere a sujeição a diligências de prova como uma possibilidade e não como um dever⁶⁶.

Hoje em dia a generalidade da doutrina já vê o direito ao silêncio como apenas uma vertente do *nemo tenetur* e não um núcleo absoluto. Essa ausência de absolutividade implica que haja duas dimensões do princípio do *against self-incrimination*. Como nos explica JORGE DOS REIS BRAVO, o princípio pode assumir uma “*dimensão física – o direito a não ser sujeito a meios de prova envolvendo a própria pessoa (através da ofensas à integridade físicas ou moral) -, ter um alcance de manutenção de uma esfera*

⁶⁴ Cfr. Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação*, Revista do Ministério Público, n.º107, Ano 27, Julho-Setembro de 2006, p.156

⁶⁵ Cfr. Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.136

⁶⁶ Neste sentido, Menezes, Sofia Saraiva de, *in O Direito ao Silêncio...*, ob. cit., p.134

de intimidade inviolável (e, nesse sentido, intangível, apesar do interesse colectivo postulado pela investigação criminal na descoberta da verdade material)”⁶⁷.

Assim, o Princípio em questão pode abarcar tanto o direito a permanecer em silêncio como o direito a não entregar documentos ou qualquer ato comunicativo que possa contribuir para o prejuízo da defesa do arguido⁶⁸. Tal defesa justifica-se pela necessidade de haver uma proteção do arguido contra possíveis investidas provindas de uma autoridade e, por esse mesmo motivo, terá que “*abranger qualquer contributo involuntário (baseado em violência, coação ou engano) do suspeito para alimentar uma pretensão punitiva pública contra si próprio*”⁶⁹.

Uma vez admitida a possibilidade da entrega de documentos enquanto elemento autoincriminador, torna-se relevante delimitar o que será tido como um documento no nosso ordenamento processual penal.

Quando falamos em documento falamos de, utilizando a expressão de VÂNIA COSTA RAMOS, “*objetos materiais portadores de um determinado conteúdo ideológico-declarativo produto do pensamento humano*”⁷⁰. Trata-se, no essencial, num suporte que apresenta uma função de garantia, pois consubstancia-se numa declaração de vontade com um autor determinável, e uma função probatória, na medida em que está habilitado a dar prova dos factos que descreve ou contempla.

Em suma, segundo a nossa opinião, é imperativo deixar claro que o princípio em estudo protege de todas as formas de cooperação que possam se classificadas como incriminadoras. Esta proteção tem que ser assegurada, sob pena de se atentar à “*dignidade do homem livre*”⁷¹, dignidade essa que será afetada sempre que, por qualquer meio, sem se garantir a liberdade e consciência do arguido, se transforme a falta de cooperação num instrumento incriminador e, portanto, prejudicial para a defesa do arguido.

Todavia, temos que reconhecer dois aspetos. Um deles, relaciona-se com amplitude do direito ao silêncio. Ainda que o direito ao silêncio, seja considerado uma vertente do

⁶⁷ Bravo, Jorge dos Reis, in *Direito Penal de Entes Colectivos*, Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, Coimbra Editora, 2008, p.309

⁶⁸ Com esta opinião, cfr. Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, in *O Direito à não auto-inculpação...*, ob.cit., p.21; Ramos, Vânia Costa, in *Corpus Juris...*, ob. cit., p.9; Bernardo, Joana Sofia Martins Sant’Ana, in *O Direito à Não Autoincriminação*, ob. cit., p.18-19

⁶⁹ Bernardo, Joana Sofia Martins Sant’Ana, in *O Direito à Não Autoincriminação*, ob. cit., p.18

⁷⁰ Ramos, Vânia Costa, in *Corpus Juris ...*, ob.cit., p.11

⁷¹ Neste sentido, veja-se sobre o assunto, Anastácio, Catarina, *O Dever de colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação por infração às regras de defesa da concorrência e o princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, in *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano I, Número 1, Janeiro – Março 2010, Almedina, p.217

princípio da não autoincriminação, estará sempre numa posição de especialidade em relação ao respetivo princípio⁷². O segundo e último aspeto, mas não menos importante, relaciona-se com a compreensão que o direito à não autoincriminação *lato sensu*, em certos casos está sujeito a uma restrição inevitável e legalmente sustentada. Desde que se respeite o núcleo essencial do princípio, a que se refere o n.º3 do artigo 18.º da CRP, este pode ser restringido se estivermos na presença de um outro princípio. Terá que haver aquilo que AUGUSTO SILVA DIAS, chama de “*concordância prática*”⁷³ entre os dois ou mais princípios envolvidos. Essa concordância, faz com que possa existir uma restrição proporcional que leve a que se consiga obter de cada princípio envolvido, um “*máximo de realização compatível com a máxima realização do outro*”⁷⁴.

4. Aplicabilidade do Direito à não autoinculpação às Pessoas Coletivas

4.1. O caso português

Neste tópico pretende-se demonstrar como pode haver uma extensão dos direitos das pessoas singulares às pessoas coletivas. Parece estranho o comentário relativamente a este tema visto que o artigo 12.º/1 CRP refere que os “*cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição*” e o número 2 do mesmo artigo refere, aludindo ao Princípio da Universalidade, que as “*peçoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza*”.

Para além de se constatar que a pessoa coletiva também possui direitos fundamentais desde que adequados à sua qualidade jurídica, também tem que ser responsável penalmente para que se possa afirmar com toda a certeza que àquela possa estar abrangida pelo Princípio do *nemo tenetur*.

A discussão acerca da existência da possibilidade de responsabilização penal da pessoa jurídica nem se coloca nos dias de hoje. Apenas no momento anterior à entrada em vigor da Lei n.º 59/2007, é que o direito português não conhecia o Princípio geral da

⁷² Cfr. Pinto, Lara Sofia, (*in Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.110), quando a autora explica que ao direito ao silêncio, enquanto direito que abrange a prova por declarações, é sempre dada uma certa autonomia em relação ao princípio da não autoincriminação.

⁷³ Cfr. Dias, Augusto Silva, *O direito à não auto-inculpação no âmbito das contraordenações...*, ob. cit., p.22

⁷⁴ Dias, Augusto Silva, *O direito à não auto-inculpação no âmbito das contraordenações...*, ob. cit., p.22

responsabilidade criminal das pessoas coletivas apesar de conhecer esse princípio em áreas específicas da criminalidade.

Esse não reconhecimento ou essa dúvida em formar uma imputação jurídico-penal a uma entidade jurídica surgiu de certa forma em virtude da constatação de um princípio que já há muito tempo está enraizado no nosso ordenamento – o Princípio da pessoalidade das penas. Antes da Lei de 2007 que institui uma reforma ao código penal lia-se do artigo 11º. CP, que, “*Salvo disposição em contrário, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade criminal.*”.

Com o surgimento dessa Lei, tornou-se possível configurar não só a responsabilidade dos funcionários, como também a responsabilidade da empresa. Isto é, a atuação dos dirigentes de uma determinada pessoa jurídica, pode originar a imputação jurídico-penal dessa mesma pessoa jurídica⁷⁵.

Nos nossos tempos não se compreende de alguma forma como não pode haver uma responsabilização da pessoa coletiva, principalmente com a crescente criminalidade organizada que tem surgido, provinda de entes coletivos⁷⁶. Como nos diz Manuel Lopes Rocha, a “*responsabilidade penal tende a não ser somente uma questão (...) de seres humanos que executam atos materiais voluntários, mas também a sanção de uma atividade tanto mais temível quanto implica o risco de ser mais poderosa e anónima*”⁷⁷. Essa responsabilidade, como nos refere o artigo 11.º/2 do CP, forma-se não pela atuação da pessoa jurídica pois esta não tem as capacidades fisicamente possíveis para atuar, mas sim pelas condutas dos que a representam.

⁷⁵ Apesar de não nos caber neste trabalho, explicar de forma minuciosa, os vários problemas que podem surgir quando estamos a tentar determinar a responsabilidade de uma pessoa coletiva, não podemos deixar de referir que a responsabilidade da pessoa jurídica pode ter subjacente, várias contribuições individuais. Principalmente em organizações complexas (em que existe uma sociedade-mãe e uma ou mais sociedades-filha), é usual só se criar uma conduta ilícita geradora de uma responsabilização jurídico-penal, quando existe uma concertação de contributos de vários autores materiais. Quanto a este aspeto, veja-se Brito, Teresa Quintela de, *in A Determinação das Responsabilidades Individuais no Quadro de Organizações complexas*, Direito Sancionatório das Autoridades Reguladoras, Maria Fernanda Palma/Augusto Silva Dias/Paulo de Sousa Mendes (Coord.), Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p.76

⁷⁶ Sobre o surgimento de uma capacidade de ação, de culpa e de punibilidade das pessoas coletivas enquanto necessidade de uma sociedade “*contemporânea e futura*”, cfr., Brandão, Nuno, *in O Regime Sancionatório das Pessoas Coletivas na Revisão do Código Penal*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra Editora, 2009, p.462 e ss.

⁷⁷ Cfr. Rocha, Manuel Lopes, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas – Novas Perspetivas*, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Centro de Estudos Judiciários, 1ª. Edição, Coimbra, 1985 p.116

Assim, uma vez que a pessoa coletiva pode ser responsável penalmente e que essa responsabilidade se forma a partir das atuações dos seus representantes, cabe ao ente e às pessoas singulares que fazem parte dele, colaborar com entidades com poderes de fiscalização e/ou supervisão, nomeadamente através da entrega de documentos ou prestação de declarações verbais.

Constatando-se uma similitude entre a pessoa singular e a pessoa coletiva, e sendo reconhecido à primeira direitos de defesa, não faria sentido não reconhecer esses direitos de defesa às pessoas coletivas. Pelo que referimos é importante reter, apoiando-nos na conclusão a que chegaram VÂNIA COSTA RAMOS e AUGUSTO SILVA DIAS, a conclusão de que se “*as pessoas coletivas gozam de direitos fundamentais compatíveis com a sua natureza e se podem ser alvo de responsabilidade penal (...), é razoável que se lhes sejam atribuídos os direitos que assistem ao arguido, nomeadamente o direito à não autoincriminação*”⁷⁸.

Deste modo, se se verificar a imputação à pessoa coletiva de factos que possam conduzir à suspeita da prática de uma infração, poderá aquele ente, à luz do n.º 2 do artigo 59.º do CPP, pedir a constituição como arguido.

À semelhança da pessoa singular, a pessoa coletiva, com a sua constituição como arguida, passa a gozar de alguns direitos de defesa previstos no CPP, dos quais destacamos o direito a ser informado dos factos que lhe são imputados antes de prestar declarações, segundo o artigo a alínea c) do n.º 1 do artigo 61.º, e o direito a ser assistido por defensor, conforme a alínea f) do n.º1 do artigo 61.º. Através desses direitos de defesa, podemos denotar que também foi intenção do legislador atribuir à pessoa coletiva um direito à não autoincriminação adaptado à sua realidade⁷⁹.

⁷⁸ Cfr. Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *O Direito à não Auto-inculpação...*, ob. cit., p.42

⁷⁹ Note-se que, é importante reter que, não podemos, restringir ao ente coletivo direitos que são inerentes a quem entrou no processo penal através da constituição como arguido. Ou seja não podemos criar um regime excecional à pessoa coletiva, quando devemos aplicar o mesmo regime, ainda que adaptado às características desse mesmo ente coletivo. Neste sentido, cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*, in *Revista de Concorrência e Regulação*, Ano I, número 1, Janeiro-Março 2010, Almedina, p.137

4.2. O direito estrangeiro

Nesta tópica, parece-nos interessante avaliar alguns casos que apresentaram grande relevância na jurisprudência internacional e que, no fundo demarcaram a evolução do direito à pessoa coletiva ter acesso aos direitos e prerrogativas que determinam um direito não autoincriminatório, que geralmente já é atribuída à pessoa singular por ser arguida em processo penal.

Podemos dizer que nem sempre a jurisprudência internacional foi dominada por um amplo consenso no que toca à averiguação da aplicabilidade do direito à não autoincriminação à pessoa coletiva. Havendo, por vezes, no avançar dos tempos um retrocesso.

Para melhor compreender essa evolução histórica de avanços e recuos, parece-nos relevante o caso *Boyd vs United States* de 1886 em que se concluiu que não poderia haver a obrigação das pessoas coletivas entregar documentos autoincriminatórios, ainda que, em virtude de uma busca, se encontre documentos que fossem da propriedade de funcionários da empresa. Esta preocupação com a realização de buscas que pudessem resultar numa violação do direito de defesa do arguido, esteve na base da 5ª Emenda, instituída em 1791, já anteriormente referida em que se pode ler que *“No person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation”*⁸⁰. É a Emenda americana que determina que ninguém se pode autoincriminar podendo desta forma remeter-se ao silêncio. Ora, neste caso, o acórdão considerou que exigir a apresentação ou a reprodução de documentos privados leva a que a pessoa se torne numa testemunha contra si mesma⁸¹.

Contudo mais tarde, em 1906, contrariamente ao que foi defendido no acórdão anterior, no acórdão *Hale versus Henkel*⁸², determinou-se que não poderia aplicar-se a 5ª. Emenda presente na Carta de Direitos dos Estados Unidos por três motivos.

Ao primeiro motivo está inerente a ideia maquiavélica de que os fins podem justificar os meios, rejeitando-se a aplicação do direito à não autoinculpação pois isso, poderia dar

⁸⁰ Vide, https://www.law.cornell.edu/wex/fifth_amendment

⁸¹ Veja-se, in <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/116/616/case.html>, p.116 do caso *Boyd v. United States*, 116 U.S. 616 (1886)

⁸² Caso *Hale v. Henkel*, 201 U.S. 43 (1906), No. 340, de 12 de março de 1906

azos a que os funcionários ou administradores da empresa pudessem utilizar esse direito para ocultar várias provas documentais dificultando a incriminação da empresa.

O segundo e último motivo salienta que este direito tem subjacente uma personalidade que não pode ser ultrapassada. Só as pessoas singulares poderiam ter acesso a esse direito, pois as pessoas coletivas seriam como uma “*criação jurídica do Estado (...), destituídas de alma, sentimentos e pensamentos*”⁸³. Isto porque, a pessoa coletiva, segundo o entendimento do acórdão, é vista como uma associação de indivíduos que, muito embora tenham um nome que os distingue legalmente, os mesmos são vistos de acordo como parte integrante de um corpo organizativo que não apresenta características singulares.

Esta visão da pessoa coletiva enquanto uma criação estatal é reforçada no Acórdão através da distinção que é feita entre uma pessoa singular e uma pessoa coletiva. Num excerto do caso pode-se verificar que é atribuído esse direito somente à pessoa singular, porque a pessoa coletiva é vista como instrumento criado pelo Estado, sendo que este último tem o direito de verificar se aquele ente jurídico excedeu ou não os seus poderes. Se fosse dada a possibilidade da pessoa coletiva de não entregar documentos porque estes a autoincriminam, então era atribuir uma imunidade injustificada⁸⁴.

No mesmo sentido da jurisprudência anterior destaca-se o acórdão Mannesmannrohren-Werke AG vs Comissão⁸⁵, de 20 de fevereiro de 2001. Neste caso, com base num processo de inquérito contra Mannesmannrohren-Werke, ora recorrente, que ficou marcado pela recusa de resposta pela mesma a questões relacionadas com as regras de concorrência. A recusa de resposta culminaria na aplicação de uma sanção pecuniária.

O Tribunal, no âmbito do recurso interposto por Mannesmannrohren-Werke, considerou que, neste caso haveria violação do direito à não autoincriminação. Fundamenta a sua decisão explicando que o dever de colaboração pode levar a que as entidades com poderes de supervisão e/ou fiscalização, por forma a chegar à descoberta da verdade material, solicitem alguns elementos pertencentes a uma determinada pessoa coletiva, sem que tal viole os seus direitos de defesa, inerentes ao princípio do *nemo tenetur*.

⁸³ Veja-se, quanto a este assunto, Machado, Jónatas E. M./Raposo, Vera L. C., *O Direito à Não Auto-incriminação... ob. cit.* p.21

⁸⁴ Veja-se que, no caso Hale v. Henkel, (in <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/201/43/case.html>, p.201), se denota claramente a distinção entre os direitos da pessoa singular e a pessoa coletiva. No mesmo pode ler-se que “*While an individual may lawfully refuse to answer incriminating questions unless protected by an immunity statute, a corporation is a creature of the State, and there is a reserved right in the legislature to investigate its contracts and find out whether it has exceeded its powers*”.

⁸⁵ Processo T-112/1998

Assim, reiterou o Tribunal que, não haveria violação das garantias de defesa do ente coletivo, se o mesmo fosse obrigado a entregar documentos pré – existentes e/ou a responder apenas a factos.

O mesmo Tribunal acaba por justificar a obrigatoriedade de entrega dos referidos documentos, pela possibilidade da empresa, em sua defesa, atribuir um significado diferente, dos factos extraídos das declarações prestadas e/ou dos documentos pré-existentes entregues, daquele atribuído pela Comissão. No caso, o ente coletivo foi obrigado a responder a perguntas que poderiam levar à confissão de um eventual envolvimento em negócios com vista à restrição da concorrência. Precisamente por isso, estávamos perante um caso de violação do preceituado no artigo 6.º da CEDH, que alude ao Princípio do *nemo tenetur*⁸⁶.

Apesar de louvarmos a decisão do Tribunal por ter salvaguardado os direitos de defesa do recorrente, não podemos deixar de seguir o raciocínio de CATARINA ANASTÁCIO⁸⁷, quando refere que existe alguma dificuldade em aceitar uma parte do raciocínio que sustentou a decisão do acórdão anterior. O acórdão esclarece que nos casos em que o ente coletivo responde ou entrega um documento pré-existente e estes o incriminem, ainda assim, está salvaguardado o núcleo essencial do *nemo tenetur se ipsum accusare*. O *nemo tenetur se ipsum accusare* não seria posto em causa porque era dada a possibilidade à pessoa coletiva de explicar o conteúdo dos elementos recolhidos.

Pensamos que, tal como a autora anterior explica, não poderá ser argumento o facto de existir a possibilidade do queixoso demonstrar que, os factos retirados das suas respostas ou documentos entregues, têm um significado diferente daquele que foi dado pela Comissão. Isto porque, não adianta atribuir um significado diferente se os factos apurados forem incriminadores.

⁸⁶ Cfr. Martinho, Helena Gaspar, *O direito ao silêncio e à não-autoincriminação nos processos sancionatórios do direito comunitário da concorrência – Uma análise da jurisprudência dos tribunais comunitários*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, Número 1, Janeiro-Março 2010, Almedina, p.155

⁸⁷ Cfr. Anastácio, Catarina, *O Dever de colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação...*, ob. cit., p.221

5. Breve referência às consequências jurídicas da violação do direito à não autoinculpação

Após a constatação da ampla extensão do princípio à não autoinculpação, é importante determinar quais as consequências que podem surgir se o núcleo essencial do princípio for violado. Por outras palavras, cumpre determinar qual a consequência pelo simples facto de o arguido ser forçado a entregar um documento, a emitir uma declaração verbal ou qualquer outro elemento, beneficiando aquele do direito de recusar essa entrega⁸⁸.

A primeira consequência está consagrada no artigo 59.º do CPP. Como sabemos, qualquer pessoa, sobre o qual recaia uma suspeita da prática de ilícito, pode constituir-se como arguido, segundo o disposto no n.º2 do artigo 59.º do CPP.

O artigo 58.º do CPP, retrata uma medida legal que garante o cumprimento do direito à não autoincriminação⁸⁹, enquanto amplo direito de defesa do arguido, e, como tal, qualquer preterição de alguma formalidade, implicará a inutilização das declarações prestadas como prova, segundo o disposto no n.º5 do artigo 58.º do CPP.

A segunda e última consequência visa proteger o arguido de casos em que este é obrigado a entregar prova, através da utilização de tortura, de coação, ameaça, meios enganosos, ofensas corporais, perturbação de capacidade de memória ou de avaliação, outro meio legalmente inadmissível, ou que provoque a devassa da vida privada. Nestes casos, em que inexistente uma liberdade de atuação por parte do arguido, a prova obtida, será tida como proibida, segundo o disposto no artigo 126.º do CPP, e por consequência, terá o desvalor da nulidade⁹⁰.

Deste modo, todas as provas obtidas por via de prova proibida, serão vistas como prova contaminada, segundo a doutrina dos *“frutos da árvore envenenada”*, e, portanto, também nulas⁹¹. Segundo as palavras de PAULO DE SOUSA MENDES, este efeito –à – distância que se cria é uma forma de reprimir a possibilidade de algumas autoridades de

⁸⁸ Não nos olvidemos que o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*, não é afetado no caso de poder ser restringido por haver interesses legalmente protegidos que, numa determinada ocasião, possam prevalecer.

⁸⁹ Cfr. Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *in O Direito à não auto-inculpação...*, ob.cit., p.34-37

⁹⁰ O desvalor aplicado compreende-se pela urgência de reprimir uma autoincriminação coerciva. Veja-se quanto a este assunto, Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as proibições de prova...*, ob. cit., p.127

⁹¹ Cfr. Bernardo, Joana Sofia Martins Sant'Ana, *in O Direito à Não Autoincriminação*, ob. cit., p.24

“*prossequirem sequências investigatórias às quais não chegariam através dos meios postos à sua disposição pelo Estado de Direito*”⁹².

Se, após a verificação da proibição de valoração da prova, ainda assim, se fizer uso dessa prova, a sentença será nula, segundo o disposto na alínea c) do n.º1 do artigo 379.º do CPP, uma vez que, o Tribunal conheceu de questões que não podia tomar conhecimento⁹³. Excepcionalmente, segundo opinião de TIAGO MILHEIROS, será possível ultrapassar essa proibição de prova, se os procedimentos probatórios omitidos forem ainda passíveis de ser sanados. A sanação passará pelo cumprimento dos requisitos que permitam a valoração de prova⁹⁴. Assim, por exemplo, se um depoimento indireto foi considerado proibido, pelo n.º3 do artigo 126.º do CPP, pela ausência de identificação da testemunha, pode haver a sanação dessa proibição de valoração se se repetir o depoimento da testemunha⁹⁵.

II. O conflito entre a realização de deveres de cooperação de natureza fiscal e o Direito à não autoinculpação do contribuinte

1. O contribuinte e a Administração Tributária: uma relação jurídica de cooperação recíproca

O contribuinte tem direitos que, muitas vezes, em direito fiscal, são entendidos como, garantias do contribuinte. Essas garantias são enunciadas, de uma forma geral, na nossa Constituição, tal como em legislação fiscal.

A este respeito o n.º2 do artigo 266.º da CRP refere que os órgãos e agentes administrativos devem, aquando do exercício das suas funções, respeitar certos

⁹² Cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *O efeito – à – distância das proibições de prova*, in Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n.º74, jul. 2013, p.220

⁹³ Neste sentido, confira-se sobre este assunto, o Acórdão da Relação do Porto, Processo n.º290/07.8GNPRT.P1, de 17/06/2009, Relator: Olga Maurício, in www.dgsi.pt, aborda a importância de não valorar prova proibida. Essa valoração de prova que não poderia ter sido apreciada contamina inevitavelmente toda a sentença, dado que a prova recolhida para fundamentar a sentença, não tem qualquer valor.

⁹⁴ Cfr. Milheiro, Tiago Caiado, *Breve excursão pela prova penal na jurisprudência nacional*, in JULGAR, n.º18, 2012, Coimbra Editora, p.55

⁹⁵ Esta possibilidade de sanação foi explicada pelo Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º95/08.9IDFAR.E1, de 12/06/2012, Relator: António João Latas, in www.dgsi.pt.

princípios, como por exemplo, o princípio da proporcionalidade, justiça, igualdade e da boa fé. Como consequência disso, no n.º1 do artigo 266.º da CRP, há uma obrigação de respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Servindo esta norma como um comando normativo que não pode ser desrespeitado, o contribuinte tem aqui uma garantia.

Para além desta norma, no âmbito da legislação fiscal, temos uma norma muito especial que pensamos que atribui uma grande amplitude às garantias que o contribuinte possui. Essa norma é o artigo 54.º da LGT.

O artigo 54.º da LGT, ao enunciar no seu n.º1, que os atos dirigidos à declaração de direitos tributários que fazem parte do procedimento tributário, refere simultaneamente, no n.º 2, que estes, assim como os atos de autoliquidação, retenção na fonte ou de repercussão legal a terceiros de dívida tributária, são atos em relação aos quais se aplicam as garantias dos contribuintes. Assim, o n.º 2 amplifica, de certa forma, a aplicação das garantias dos contribuintes.

A existência dessas garantias do contribuinte, fazem com que a Administração Tributária, mediante o respeito ao princípio da colaboração, se transforme numa *“administración abierta, que atua em diálogo com os cidadãos/contribuintes, e não uma administración tributária, todo-poderosa, que impõe as suas decisões a súbditos”*⁹⁶.

Esse diálogo vai ser essencial para se chegar a uma justiça ou verdade material. Assim, segundo o n.º 3 do artigo 59.º da LGT, a Administração, por forma a colaborar com o contribuinte, tem, essencialmente, o dever de informar o contribuinte sobre os seus direitos e obrigações, de notificar o sujeito passivo para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos, ou sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias e a comunicação antecipada do início da inspeção tributária.

Todavia, sob o obrigado fiscal, não recaem apenas direitos. O contribuinte tem o dever de cooperar com a Administração para que seja mais simples o apuramento do imposto. Assim, este dever de arrecadar receita para a maior eficácia de prossecução de interesse público, é instrumental face a um dever principal: pagamento do imposto. Na aceção de alguns autores⁹⁷, o dever de colaboração surge como uma prestação pessoal de natureza

⁹⁶ Cfr. Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, p.21

⁹⁷ Rodríguez, Rafael Luna, *El derecho a no autoincriminarse em el ámbito sancionador tributario costarricense*, *Comentário al Voto n.º 2000-I 1 403 de 20 de diciembre de 2000 de la Sala Constitucional*, Revista de Derecho Publico, n.º 3, 2006, p.5 (disponível em http://afc.cr/downloads/Publications/No_autoincriminarse.pdf); Também, Martínez, Juan Lopez,

pública, que é imposto a todos aqueles obrigados tributários que se encontrem em posição de cooperar, prestar assistência, entre outras tarefas que visam garantir o efetivo cumprimento do dever de contribuir.

Daí que se pode dizer que existe uma relação jurídica tributária obrigacional complexa, em que, de um lado, temos um devedor (sujeito passivo) e um credor (sujeito ativo ou Administração tributária). A complexidade desta relação demonstra-se pelo surgimento de várias prestações acessórias entre as partes envolvidas.

Contudo não basta que exista por si só esse dever geral para que o sujeito passivo se sinta obrigado. Na aferição do que é mais importante para a efetivação desse dever, acolhemos as palavras de LUÍS VELOSO, quando refere que tem que existir “*uma norma de incidência real e de sujeição pessoal contendo tipos normativos de vínculos previstos que só se concretizam em relação aos factos, quando eles ocorrerem; e em relação às pessoas, quando possuam as qualidades ou as características de imputabilidade previstas no referido tipo legal*”⁹⁸.

Este dever é criado quando o contribuinte, seja ele uma pessoa jurídica ou pessoa singular, atua no interior do espaço tributário. Ao entrar nesse espaço que mencionámos desenvolve-se um dever geral de colaborar com a administração fiscal que está previsto no artigo 59.º LGT. Neste prisma, o que sobressai não é um princípio do dispositivo mas antes um princípio do inquisitório.

O princípio do inquisitório surge como uma expressão da positivação do direito, isto é, de uma vontade de o legislador definir a obrigatoriedade de algumas regras ou condutas para uma satisfação de um determinado fim.

Este último princípio demonstra que, muito embora exista uma colaboração por parte do contribuinte, é a Administração fiscal que assume a responsabilidade da recolha do “*material fáctico relevante para a decisão*”⁹⁹. Para tal, forma-se na esfera do contribuinte vários deveres que, por sua vez, compreendem várias atuações por parte do obrigado e da própria administração. Tal como refere o número 2 do artigo 59.º da LGT “*Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária*”.

Los deberes de información tributaria, Editorial Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, 1992, p.37

⁹⁸ Veloso, Luís Miguel Braga, *Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal*, Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário, Trabalho realizado sob a orientação do Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha e co-orientação do Professor Doutor Mário Ferreira Monte, Universidade do Minho, 6 de Setembro de 2012, p.17

⁹⁹ Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra Editora, 2010, p.99

Nesta sequência, teremos que questionar como é possível darmos ao contribuinte a possibilidade de cooperar, se a mesma entidade que exige essa cooperação pode, independentemente disso, realizar tudo o que for possível para satisfazer o interesse público e para chegar à verdade material, segundo o disposto no artigo 58.º LGT.

Na análise desta problemática, não podemos deixar de admitir a existência de uma necessidade normativa de chegar àquela verdade e, portanto, existe, inevitavelmente um dever de inquirir perfeitamente legitimado pela própria LGT.

No entanto, é notório que desse dever jurídico de inquirir pode surtir vantagens tanto para o lado da Administração como no lado do contribuinte. A atuação por parte da Administração tem em vista a boa aplicação da lei e a boa distribuição de encargos financeiros, e a atuação do contribuinte, obrigado a colaborar com aquela autoridade, resulta de um implícito “*interesse na correta aplicação da lei fiscal substantiva*”¹⁰⁰.

Encontramo-nos assim num entrave. Por um lado é dado um direito ao contribuinte. Por outro lado esse direito pode ser fortemente limitado.

Sem hesitações, arriscamo-nos a dizer que o Princípio do inquisitório vem demonstrar que a autonomia dada ao obrigado fiscal não pode ser demasiado ampla¹⁰¹. Aliás essa perda de autonomia por parte do contribuinte leva a um ganho de autonomia por parte da Autoridade Tributária, pois na atividade instrutória que desenvolver pode escolher o conteúdo dos atos a adotar.

Esse ganho de autonomia chega a ser maior do que no direito administrativo, visto que, neste último, o órgão administrativo apenas “*pode*” proceder às diligências necessárias para o apuramento da verdade, e não “*deve*”. Deste modo, se no direito tributário, existe uma obrigação de atuar para a descoberta da verdade, no direito administrativo, essa tomada de diligências só é vista como uma mera faculdade¹⁰².

Contudo, esta diferença entre os dois direitos, em termos práticos, não tem grande relevância, dado que, tanto o órgão administrativo como o órgão tributário estão adstritos

¹⁰⁰ Cfr. Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório...*, ob. cit., p.68-69

¹⁰¹ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, (*in Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, Outubro 2014, Coimbra Editora, pp.122-123), quando o mesmo autor indica que a alargada disponibilidade conferida ao contribuinte no procedimento tributário, pode levar as duas interpretações. O autor inclusivamente refere que a o *não fazer*, por parte do obrigado fiscal pode funcionar em desfavor para o mesmo porque pode funcionar como uma confissão dos factos, e o *fazer*, pode levar a ocultação de factos importantes para a investigação.

¹⁰² Veja-se que o artigo 56.º CPA, apenas refere que os órgão administrativos responsáveis para a prática do ato, “*podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução.*”

aos requerimentos ou pretensões dos interessados. Só assim se pode garantir uma satisfação do interesse público¹⁰³.

Tendo em conta o que foi, por nós, referido, e apesar de fazermos notar a posição mais frágil do contribuinte durante o decorrer de um processo administrativo, reitera-se que o direito da Administração Tributária em exigir uma cooperação do contribuinte, não é absoluto.

Tem que haver, neste âmbito, uma coordenação entre os dois princípios e essa coordenação tem que estar presente, dado que a Administração Fiscal não pode abusar do seu *poder-dever*, até porque, são proibidas diligências descabidas ou desnecessárias¹⁰⁴.

Se olharmos para o princípio da verdade material, como princípio que está impreterivelmente ligado a um dever de cooperação geral ou recíproco, podemos afirmar que tanto as atuações dos particulares contribuintes, como as atuações da Administração, enquanto entidade pública, devem estar coordenadas de modo a que haja uma tributação devida, legal, e assente em declarações verdadeiras. Como nos diz FREITAS DA ROCHA, a “*verdade material em matéria tributária implica o conhecimento e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, na sua dimensão estruturante de respeito pela efetiva capacidade contributiva dos sujeitos, pois apenas o conhecimento desta permite atingir aquela*”¹⁰⁵.

Partindo da situação em que há uma ultrapassagem dos limites do dever de inquirir, todo o procedimento é considerado como ilegal, podendo ainda haver um direito por parte do contribuinte em receber uma indemnização. Como nos diz PEDRO VIDAL¹⁰⁶, existem limites intrínsecos à atividade que foi desenvolvida a partir de um dever geral de inquirição da Administração Fiscal.

Dos limites à inquirição, podemos destacar a necessidade de a Administração Fiscal investigar factos que sejam tidos como essenciais para a descoberta da verdade material,

¹⁰³ Cfr. Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório...*, ob.cit., pp.51

¹⁰⁴ Neste sentido pensamos ser relevante o comentário feito ao 59.º da LGT, por Campos, Diogo Leite de/Rodrigues, Benjamim Silva/Sousa, Jorge Lopes de (*in Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, VISLIS Editores, setembro 2003, p.278), em que se explica que o pedido de colaboração deve ter implícito um esclarecimento de factos que sejam importantes para o procedimento, que diga respeito a factos do conhecimento da pessoa a quem foi pedida a colaboração e que não pode haver forma menos onerosa para obter o esclarecimento sobre os factos.

¹⁰⁵ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento...*, ob. cit., p. 112

¹⁰⁶ Cfr. Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório...*, ob.cit., p.72-99

a necessidade desses mesmos factos serem desconhecidos¹⁰⁷, e necessidade da Administração Fiscal definir se existem os meios adequados para proceder a investigação de determinados factos. No que diz respeito a este último, não faria sentido iniciar-se um procedimento de investigação ou de averiguação da veracidade dos rendimentos declarados, quando inexistissem meios adequados para o desenvolvimento dessa mesma investigação¹⁰⁸.

Pelo referido, podemos então concluir que existe uma cooperação recíproca, visto que ambas as partes têm deveres de atuação, apesar de no presente trabalho não podermos deixar de notar uma maior relevância dos deveres do contribuinte para que o procedimento administrativo de apuramento de rendimentos chegue a um bom porto. Para que se concretize esse objetivo, segundo o n.º 2 do artigo 48.º do CPPT, o contribuinte terá de *“cooperar de boa fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso”*.

2. O dever de colaboração do contribuinte enquanto obrigação secundária ou acessória

Como vimos *supra*, nem tudo se resume no âmbito fiscal, na liquidação e tributação do imposto. Existem outras obrigações que, apesar de não serem consideradas como as principais, são importantes para se chegar ao objetivo originário.

Essas obrigações são consideradas acessórias porque culminam numa colaboração recíproca entre a Administração e o contribuinte. Essa colaboração acaba por ser um veículo ou um meio para se conseguir o pagamento de um imposto. Como RUI MORAIS¹⁰⁹, muito bem explica, estas obrigações acessórias são tidas como *“deveres de comportamento”*, que implicam *“prestações de facto de conteúdo não diretamente*

¹⁰⁷ Quando falamos da necessidade dos factos serem desconhecidos, queremos afirmar a injustificabilidade da Administração Fiscal, proceder à investigação de factos que já conhecia ou sobre factos que, sendo desconhecidos, não fazem surgir qualquer dúvida sobre a declaração de rendimentos prestada.

¹⁰⁸ Cfr. Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório...*, ob.cit., p.74, quando assume que, quanto a este último limite intrínseco, existe por vezes, uma inevitável *“limitação natural à atividade instrutória”*.

¹⁰⁹ Cfr. Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento...*, ob. cit., p.28

pecuniário”, essenciais como forma de combate a técnicas que têm o objetivo de ocultar factos geradores do imposto.

A própria LGT no número 4 do seu artigo 59.º, faz referência a esta tónica ao referir que a colaboração recíproca é alcançada no cumprimento de:

1. Obrigações acessórias previstas na lei; e
2. Prestação de informações sobre a situação tributária do contribuinte.

Assim, na aceção atribuída pela lei, podemos verificar que é atribuído à colaboração um conceito amplo de obrigação acessória, visto que, abrange não só os casos tipificados na lei, mas também outros meios que possam ser precisos para se chegar à verdade material necessária para se averiguar a situação tributária do contribuinte singular ou coletivo. Neste sentido, alertando para o aumento das obrigações fiscais acessórias exigidas, ANDRÉ SILVA refere que *“ao contribuinte é exigida uma maior participação e colaboração na identificação do “an” e do “quantum” da obrigação tributária”*¹¹⁰.

O número 2 do artigo 31.º da LGT vem dissecar de uma forma mais pormenorizada o que se entende sobre o conceito de obrigação acessória. O referido artigo acaba por referir que as obrigações acessórias são todas as obrigações que são estritamente necessárias para o apuramento do imposto.

Demonstra-se importante mencionar que naquelas obrigações se incluem, não só a prestação de informações mas também a apresentação de documentos ou declarações¹¹¹. Obviamente que estamos de acordo que o contribuinte deve cooperar com a Administração e que, quanto mais cooperar melhor é para a averiguação da verdade material, mas tal não significa que se aquele não cooperar a Administração não possa fazer nada. Não nos podemos esquecer, como referimos *supra*, que o procedimento tributário também se rege pelo Princípio do Inquisitório. Este Princípio, consagrado no artigo 58.º LGT, permite a realização, por parte da Administração Tributária, de todas as diligências necessárias para se cumprir dois objetivos:

1. Satisfação do interesse público; e

¹¹⁰ Cfr. Silva, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, 2008, p.170 e ss

¹¹¹ No direito tributário, e para o que nos interessa enquanto tema de estudo, quando se fala em *“declarações”*, faz-se referência a documentos físicos e não a depoimentos, segundo o que se consegue depreender do artigo 55.º do RCPIT, do artigo 31.º/2 da LGT e artigo 57.º CIRS. Através de um suporte documental torna-se mais fácil conseguir chegar à determinação do imposto a exigir ao obrigado fiscal. Contrariamente, no direito processual penal, em muitos artigos, como é exemplo os artigos 356.º e 357.º CPP, faz-se referência a declarações que têm por base depoimentos dados pelos intervenientes processuais.

2. Descoberta da verdade material.

3. O Procedimento de inspeção tributária enquanto momento crucial de obtenção de prova

Após uma constatação inicial das obrigações acessórias existentes, cabe examinar um procedimento que acaba por ter relevância no cumprimento dessas mesmas obrigações: a inspeção tributária¹¹². A importância deste procedimento pode ser confirmado pelas palavras plasmadas no diploma que aprovou o RCPIT¹¹³: Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro.

Nesse mesmo decreto-lei faz-se referência à relevância da inspeção tributária na eliminação da fraude fiscal, uma vez que aquele procedimento vai implicar uma correção, dentro do possível, da maior parte das injustiças fiscais.

Garante-se assim uma aproximada justiça fiscal, uma vez que se irá determinar a situação económica real do obrigado fiscal, para que, *a posteriori*, o Estado consiga tributar da melhor forma. Existindo uma correta tributação, tendo em conta a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, haverá melhor redistribuição da carga fiscal e com isso uma repartição justa de rendimentos¹¹⁴.

Todas estas funções e objetivos da inspeção, acabam por esclarecer a dúvida que se prende em saber, se este procedimento apresenta legitimidade constitucional ou não. Isto porque, apesar de não haver nenhuma norma na nossa CRP que refira expressamente a admissibilidade da inspeção tributária, não quer dizer que esta não seja legalmente admissível. O artigo 103.º e o artigo 104.º da CRP são um bom exemplo de normas que indiretamente referem que existe uma necessidade do Estado inspecionar para que, como

¹¹² Atente-se ao facto que, quando estamos a abordar a Inspeção tributária, é mais correto falar em “*procedimento*” de inspeção tributária, uma vez que se trata de uma demonstração de vontade de um poder legislativo e administrativo. A designação “*processo*” não é a mais correta, visto que, não se trata de uma exteriorização de vontade de um poder jurisdicional.

¹¹³ Com a criação do RCPIT, deixou-se de regulamentar o procedimento de inspeção tributária em vários códigos, o que levou a que, não só se definisse as “*linhas*” delimitadoras da atuação da Administração Tributária em matéria inspetiva, mas também, que se determinasse uma grande discricionariedade na escolha dos inspecionados e dos atos que serão desenvolvidos na inspeção tributária, como se pode ver nos artigos 23.º a 27.º do RCPIT. Neste sentido, cfr. Morais, Rui Duarte, *in Manual de Procedimento...*, ob. cit., p.215

¹¹⁴ Cfr. artigos 103.º CRP e 5.º da LGT

já referimos, não existam desigualdades fiscais. Quando a CRP faz menção a um determinado imposto, nunca deixa de fazer referência ao facto que tem que existir sempre um equilíbrio e justiça na aplicação do imposto. Veja-se que, o artigo 104.º CRP refere que o imposto sobre o rendimento pessoal visa “*a diminuição das desigualdades e (que) será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”, que a “*tributação de empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”, que a “*tributação do património deve contribuir para a igualdade dos cidadãos*”, e que a “*tributação do consumo visa adaptar a estrutura de consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social (...)*”.

Pela referência a algumas normas constitucionais, pode-se constatar a preocupação do Estado em obter receita mas também que essa receita seja aplicada de forma justa em prol da comunidade que paga os seus impostos, sejam eles diretos ou indiretos. Como bem nos diz AMÉLIA KAMBALI, o “*poder de tributar é do interesse público e está relacionado com a realização das despesas coletivas da comunidade e a AT está legalmente incumbida de prosseguir esse interesse público (...)*”¹¹⁵.

No entanto, com o lado positivo deste procedimento, vem um lado negativo que não podemos deixar de referir. O próprio Diploma atrás citado acaba por referir que a inspeção em Portugal, “*vê a sua atividade dispersa por um conjunto de diplomas legislativos o que não facilita a organização concreta das ações, o seu decurso e as suas conclusões. Por outro lado, na perspetiva dos sujeitos passivos, a dispersão dificulta a compreensão do procedimento e o conhecimento das suas garantias*”¹¹⁶.

Dito isto, e apesar das dificuldades existentes, a Inspeção tributária, hoje em dia, acaba por tentar corrigir desigualdades fiscais, apresentando um regime que não se esquece das garantias dos contribuintes e dos princípios consagrados na lei geral tributária. Assim o Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro afirma que a “*Lei Geral Tributária acolheu uma conceção da inspeção tributária harmónica com o moderno procedimento administrativo e as garantias dos cidadãos.*”

Esse regime garantístico inspira-se em quatro princípios¹¹⁷: o Princípio do contraditório, da verdade material, da proporcionalidade e da cooperação. O respeito por estes princípios adstringe a Administração Tributária à adoção de um procedimento que se

¹¹⁵ Kambali, Amélia Bernardo, *Inspeção Tributária e seus eventuais vícios*, Dissertação de Mestrado Forense - vertente civil e empresarial, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Lisboa, 2013, p.47

¹¹⁶ Cfr. Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro

¹¹⁷ Cfr. art.5.º do RCPIT

paute pela descoberta da verdade material, através da utilização oficiosa das medidas adequadas para que se consigam alcançar todos os objetivos do próprio procedimento de inspeção tributária. Desde que não seja ultrapassado o ténue limite da proporcionalidade e da adequação¹¹⁸, a Administração deve adotar todas as medidas e ações necessárias que integrem a sua competência independentemente do impulso do sujeito passivo, em virtude do respeito pela chamada indisponibilidade do crédito tributário.

A indisponibilidade do crédito tributário está consagrada em algumas normas, entre os quais, se destaca, primeiramente, o n.º 2 do artigo 30.º da LGT. Neste artigo podemos verificar que não se podem fixar condições para a redução ou extinção do respetivo crédito, por respeito ao princípio da legalidade tributária e do princípio da igualdade. Ora essa incapacidade de redução ou extinção, leva a que, conseqüentemente, os elementos essenciais da relação tributária não possam ser alterados e que a Administração Tributária não possa conceder, salvos casos muito excepcionais, moratórias no pagamento de quaisquer obrigações tributárias¹¹⁹. Se, ainda assim, o crédito tributário for, por algum motivo, alterado, através da referida concessão de moratória ou através de uma suspensão de uma execução fiscal, sem que para tal a lei preveja, o n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, estatui que possa haver lugar a uma responsabilidade tributária subsidiária.

Assim, sufragam-se as palavras de PAULO MARQUES, quando este refere que “*a atuação da administração não se limita aos aspetos e meios processuais suscitados pelo contribuinte, existindo mesmo um dever de agir.*”¹²⁰ Esse *dever de agir* será sempre uma manifestação do Princípio do Inquisitório, que mais à frente teremos oportunidade de mencionar.

Podemos dizer que, como afirma JOÃO CALDEIRA¹²¹, a inspeção apresenta um lado objetivo e um lado subjetivo.

O lado objetivo consubstancia-se em toda a atividade desenvolvida por todos os atores do procedimento inspetivo. O mesmo é dizer que é uma forma de exteriorização da vontade do poder legislativo e da administração.

¹¹⁸ Cfr. art.7.º do RCPIT que consagra o Princípio da Proporcionalidade, indicando que todas as ações que integrem o procedimento inspetivo têm que ser, impreterivelmente, *adequadas e proporcionais* aos objetivos de inspeção tributária.

¹¹⁹ Cfr. n.ºs 1 e 3 do art.º 36.º da LGT

¹²⁰ Cfr. Marques, Paulo, *A inspeção tributária, os métodos indiretos e a prova no processo penal*, in Revista do Ministério Público, Ano 136 n.º141, Janeiro/Março de 2015, p.106

¹²¹ Caldeira, João Fernando Damião, *O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, Universidade do Minho Escola de Direito, 2011, p. 17.

Através dessa exteriorização os atores do procedimento inspetivo, organizados à sua maneira de forma autónoma, vão ter que realizar um conjunto de atos com vista à realização de um único objetivo. Quando dissecamos a definição de inspeção tributária não colocamos a referência a um suporte legal, porque este inexistente. Quer o n.º1 do artigo 54.º da LGT, quer o n.º1 do artigo 44.º do CPPT, não apresentam uma definição rigorosa do procedimento inspetivo, apenas apresentam uma enumeração de atos a desenvolver em procedimento de inspeção. Daí que existam autores¹²² que digam que a lei geral tributária e o Código do Processo e do Procedimento Inspetivo, assumiram a referência feita pelo CPA, quando este refere no n.º1 do artigo 1.º, que se entende por procedimento inspetivo, “*a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública*”.

Não obstante essa sucessão ordenada de atos, atente-se ao facto que, “*tendo em conta a natureza da atividade inspetiva, a Administração não poderá estar subordinada a uma sucessão imperativa e rígida de atos.*”¹²³

O lado subjetivo revela-se pelo facto de a já referida prática de atos inspetivos ser essencialmente desenvolvida pela Administração tributária, que tem em si o amplo poder de investigar por forma a chegar à descoberta da verdade material¹²⁴. Contudo, o Regime complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, revela-nos que existe um maior círculo de atores de um procedimento inspetivo, isto é, existe um amplo âmbito subjetivo. Tal pode ser confirmado através do artigo 16.º do RCPIT que estabelece três atores que aqui se elencam: unidade dos Grandes Contribuintes¹²⁵, Direções de Serviços de Inspeção Tributária e Unidades Orgânicas Desconcentradas.

Assim, o RCPIT, regime que implementa a inspeção tributária, tem como objetivos, segundo indica o n.º1 do artigo 2.º do RCPIT, a “*observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias*”. Neste sentido, podemos dizer que a inspeção tributária é um procedimento meramente informativo e não sancionador ou repressivo¹²⁶.

¹²² Cfr. Caldeira, João Fernando Damião, *O Procedimento Tributário de Inspeção...*, ob. cit., p.86; Matos, Pedro Vidal, *O princípio Inquisitório...*, ob. cit., p.19

¹²³ Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro.

¹²⁴ Cfr. Artigo 58.º LGT

¹²⁵ Aqui a referência aos *grandes contribuintes*, serve para identificar os contribuintes que tem grande importância económica ao ponto de merecerem um acompanhamento ou gestão mais permanente, segundo o que diz o artigo 68.º-B LGT.

¹²⁶ Note-se que JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, (in *Lições de Procedimento...*, ob. cit., p.167), realça que a Administração Tributária “*não castiga contribuintes*”.

Existem, portanto, no que concerne ao âmbito objetivo da inspeção tributária, dois objetivos ou fins genéricos. Primeiramente, a inspeção caracteriza-se como um procedimento de verificação, isto é, um procedimento que visa comprovar o cumprimento das normas legais tributárias por parte do sujeito passivo. Em segundo lugar, a inspeção pode ser entendida como um procedimento de informação, fornecendo qualquer informação que seja legalmente imposta¹²⁷.

Esses objetivos podem ser obtidos através de variadas formas, das quais se destaca, a confirmação ou averiguação dos factos declarados e não declarados pelos sujeitos passivos¹²⁸.

Por conseguinte, podemos afirmar que os atores do procedimento de inspeção tributária têm os seus campos de atuação fortemente limitados, por duas razões. Em primeiro lugar o que foi referido pode ser confirmado pelo facto que uma alteração de fins do procedimento inspetivo só pode ter lugar se se verificarem duas formalidades que *infra* se indicam:

- Tem que existir um despacho fundamentado pela entidade competente para a inspeção¹²⁹; e
- A entidade inspetora deve, impreterivelmente, notificar¹³⁰ a entidade que foi alvo da inspeção, para que esta conheça o despacho e o que vem alterar.

Em segundo lugar, o n.º4 do artigo 63.º da LGT, proíbe que existam vários procedimentos de fiscalização sobre o mesmo contribuinte, em virtude da inevitável existência de uma proporcionalidade e de uma adequação dos fins que a entidade inspetiva deve prosseguir. Precisamente para cumprir esses objetivos, é necessário que exista uma cooperação mútua. Cooperação essa que é imposta ao sujeito passivo. O próprio artigo 9.º do RCPIT estabelece que os “*sujeitos passivos e demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação.*”

Ora se existe esse dever consagrado na lei, a falta de cooperação pode gerar uma aplicação de métodos indiretos¹³¹, e a sua violação ou oposição pode levar a responsabilidade

¹²⁷ Cfr. Art.12.º RCPIT

¹²⁸ Veja-se que o n.º2 do artigo 2.º do RCPIT, elenca muitos mais exemplos de constatação de infração tributária ou de verificação de cumprimento das obrigações tributárias. Assim o órgão inspetivo não está limitado a uma mera confirmação ou averiguação do que foi dito pelo sujeito passivo. Esse órgão pode, inclusivamente, avaliar bens, realizar estudos e/ou perícias.

¹²⁹ Cfr. Art.15.º/1 RCPIT

¹³⁰ Cfr. Art. 15.º/1, *in fine* RCPIT

¹³¹ Cfr.Art. 10.º RCPIT

disciplinar, contraordenacional e criminal¹³². Mas nem tudo são deveres do contribuinte. A autoridade Tributária, principalmente no procedimento externo de fiscalização, deve notificar a pessoa a inspecionar.

No que diz respeito à notificação, é relevante informar que aquela pode ser feita pessoalmente ou por via postal¹³³. A notificação tem que indicar, como o n.º2 do artigo 37.º, “*funcionário, os elementos pretendidos no âmbito do procedimento de inspecção, a fixação do prazo, local e hora de realização dos actos de inspecção, nos termos do n.º 3 do artigo 42.º, e informação sobre as consequências da violação do dever de cooperação do notificado*”.

Veja-se que este ato tem grande relevância pela publicidade que faz do procedimento de inspeção à pessoa inspecionada. Através desta notificação o próprio contribuinte ou terceiro alvo da inspeção toma conhecimento que irá decorrer num futuro próximo um procedimento inspetivo, que irá avaliar a sua insatisfatória colaboração inicial enquanto contribuinte.

Desta notificação existe um efeito imediato. O n.º1 do artigo 46.º da LGT, indica que a notificação do contribuinte, do despacho de início da inspeção externa, faz suspender o prazo de caducidade¹³⁴.

4. As três consequências do Incumprimento da obrigação acessória de colaboração

Neste tópico pretende-se demonstrar o que pode acontecer quando se infringe a obrigação geral de colaboração do contribuinte com a autoridade tributária. Como já tivemos oportunidade de constatar, uma colaboração recíproca é tida como essencial para haver uma distribuição justa da carga fiscal. Mas será que a inexistência dessa colaboração pode

¹³² Cfr. Art.32.º RCPIT

¹³³ Cfr o n.º2 do art.38.º RCPIT, quando refere que no procedimento externo de inspeção a notificação postal é subsidiária da notificação pessoal. Ou seja, a notificação postal só pode ser feita na impossibilidade de haver uma notificação pessoal.

¹³⁴ Relativamente a este assunto é relevante reforçar que aqui é mais correto falar em caducidade e não em prescrição, quando estamos a abordar o tema da preclusão de atos tributários. Cfr JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, (*in Lições de Procedimento...*, *ob. cit.*, p.487), quando este indica que quando estamos a falar de caducidade estamos a referir-nos ao prazo para exercer um direito de liquidar um tributo; e quando estamos a falar de prescrição estamos a referir-nos ao prazo do “*credor tributário para exigir o pagamento das dívidas tributárias já liquidadas*”.

significar uma paralisia do aparelho de administração fiscal? Será que a Administração fica sem os meios para descobrir a verdade material?

A resposta a essas perguntas só pode ser negativa. O facto do obrigado fiscal remeter-se ao silêncio ou, no nosso caso em estudo, não entregar documentos no procedimento de natureza inspetiva, não retira à Autoridade Tributária a possibilidade de procurar outros meios que possam ajudar na descoberta da verdadeira realidade fiscal de uma determinada pessoa singular ou jurídica.

Neste sentido, fala-se de uma irrelevância do incumprimento dos deveres de colaboração por parte do contribuinte. Irrelevância essa, que não foi criada pela inexistência de um dever de prova, mas sim de um dever de colaborar, ou melhor, de fornecer meios de prova a que a Administração fiscal pode valorar ou não¹³⁵.

No fundo, não é somente o contribuinte que deve fornecer a prova. A Administração fiscal trata de utilizar todos os meios para recolher prova com vista à garantia de um interesse público.

Como tal, se tivermos perante uma situação de incumprimento ilegítimo pode o contribuinte conhecer três consequências: Avaliação indireta; crime de desobediência; aplicação de contraordenação. Estas consequências estão aliás previstas no RCPIT, enquanto consequências resultantes da violação do dever de colaboração aquando do procedimento inspetivo. De tal forma que, quando existir a preterição do dever de colaboração terá que existir, inevitavelmente, a comunicação dos agentes da inspeção e os seus dirigentes. Tal confirma-se pelo facto do n.º2 do artigo 32.º do RCPIT, indicar que cabe aos *“funcionários da inspeção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respetivamente responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal”*.

Embora, *infra*, se vá passar a uma avaliação individual de cada consequência, AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS, defendem que não existe

¹³⁵ Cfr. Vidal, Pedro Matos, (*in O Princípio Inquisitório...*, ob.cit., p.100), quando este reforça a irrelevância do incumprimento da obrigação acessória de colaboração, ao afirmar que existe apenas um *“dever de colaboração na instrução do processo, de fornecer à Administração Tributária meios de prova que esta valorará livremente”*. Se há uma livre apreciação ou valoração da prova, a Administração não se encontra paralisada pois pode querer valorar a prova entregue pelo contribuinte, pode querer não valorar, pode querer valorar só uma parte da prova entregue, ou pode querer procurar outros meios adequados à confirmação da situação tributária do obrigado fiscal.

qualquer entrave na existência de um concurso aparente entre os vários tipos de infrações, ainda que tenham diferente natureza¹³⁶.

4.1. A consequência fiscal: Avaliação indireta

O contribuinte pode ter o direito a não autoincriminar-se mas a falta de colaboração com a administração, assim como é obrigado, pode resultar a que a aquela investigue, por outras vias, com o objetivo de descobrir a verdade. Não faria sentido que a Administração tributária ficasse impossibilitada de descobrir possíveis incoerências fiscais ou até a falta de qualquer contabilidade, em todos os casos em que o obrigado fiscal, tentasse abandonar a defesa do princípio da presunção da verdade declarativa, presente no art.º59.º e 75.º da LGT.

Neste sentido, o próprio artigo 10.º do RCPIT, acaba por confirmar o referido ao indicar que a *“falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação”*.

No entanto, atente-se ao facto que, os métodos indiretos só podem ser gerados no caso de haver uma recusa ilegítima de colaboração com a Administração Fiscal. Nos casos em que a recusa é legítima¹³⁷, cessa imediatamente o dever de colaboração, como já referimos anteriormente.

Fora os casos de recusa legítima de colaboração, não podemos deixar de realçar a importância da existência dos métodos indiretos para que se possa garantir uma justiça fiscal. A necessidade dos métodos indiretos parte de um dever de contribuir¹³⁸ por parte dos contribuintes, dever esse, que é partilhado por todos tendo em conta a capacidade contributiva de cada um. Segundo o n.º1 do art.º4.º da LGT, os impostos, sejam eles indiretos ou diretos, assentam na capacidade contributiva revelada através do rendimento, consumo ou património pessoal do obrigado fiscal. O art.º 4.º da LGT, conjugado com os

¹³⁶ Cfr. Dias, Augusto Silva, e Ramos, Vânia Costa, (*in O Direito à não auto-inculpação...*, ob. cit., p.49), quando os autores dão exemplo da possibilidade das infrações dos artigos 113.º e 117.º poderem coincidir com o crime de desobediência.

¹³⁷ Obviamente se se verificar um caso de recusa legítima, previsto no n.º5 do artigo 63.º da LGT, o contribuinte tem todo o direito de não cooperar com a administração tributária. Da sua recusa em colaborar não poderá surgir nenhuma consequência fiscal, penal ou contraordenacional.

¹³⁸ Cfr. Marques, Paulo, *A inspeção tributária...* ob. cit., p.108

n.º1 do art.º5.º da LGT e artigo 9.º da CRP, são um verdadeiro escudo protetor contra as desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

Os métodos indiretos estão previstos e regem-se pelos pressupostos contidos no artigo 87.º da LGT. Este método vem obviar à falta de declarações do contribuinte ou à falta de veracidade das declarações de rendimentos prestadas. No fundo, a Administração Tributária, através da competência que lhe é conferida pelo n.º2 do artigo 82.º da LGT, vai atuar e recolher informação, quando essa ação seria desnecessária se o obrigado fiscal tivesse atuado devidamente¹³⁹.

Aquando desse trabalho desenvolvido pela Administração, não poderá haver a interferência no *modus operandi* da entidade competente, mas o contribuinte pode participar durante o procedimento de avaliação da sua situação financeira, como sugere a alínea d) do n.º1 do artigo 60.º da LGT.

Este procedimento, como se deve compreender, tem apenas um carácter residual visto que na maioria dos casos a Administração faz uma avaliação direta. O agente designado pela Administração terá que verificar se, toda a informação recolhida (nomeadamente, faturas, recibos, extratos ou outras declarações contabilísticas) e prestada pelo contribuinte, será suficiente para haver uma avaliação direta. Se se verificar uma falta de elementos, incoerências ou discrepâncias nos documentos ou declarações entregues pelo contribuinte, a Administração terá toda a liberdade para iniciar uma investigação baseada numa avaliação indireta.

Fala-se neste âmbito de subsidiariedade da avaliação indireta, pois segundo os artigos 81.º e 85.º da LGT, só se aplica a mesma se a Administração apresentar justificações bastantes. Essa opção tem que ser devidamente fundamentada através da utilização de razões de facto e de direito¹⁴⁰. Por esse motivo diz-nos CASALTA NABAIS, que “*a avaliação indireta tem carácter excecional, pelo que apenas pode ser admitida nos casos e nas condições expressamente previstos na lei, ou seja, nos casos enumerados no art. 87.º da LGT, sendo em tais casos não pode a administração tributária deixar de lançar mão dela*”¹⁴¹.

¹³⁹ Nesta sede, é importante referir qual a entidade em específico que poderá proceder à aplicação dos métodos indiretos. No que diz respeito às pessoas singulares, o CIRS diz-nos no seu n.º5 do art.º 65.º, que a prática de atos de apuramento ou avaliação cabe ao Diretor das Finanças da área de onde se encontra o domicílio fiscal do sujeito passivo. No que diz respeito às Pessoas Coletivas, o CIRC, diz-nos que é competente o Diretor das Finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo, segundo o disposto no art.º 59.º do referido código.

¹⁴⁰ Cfr. o artigo 77.º LGT.

¹⁴¹ Cfr. Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2010, 6.ª Edição, Almedina, p.318;

Assim na maioria dos casos tenta-se encontrar a verdade material através de uma averiguação fidedigna e real dos tributos e bens objetos de tributação, ficando, num momento posterior o órgão fiscal impreterivelmente vinculado ao resultado dessa mesma avaliação¹⁴². Podemos até referir que o recurso aos métodos indiretos surge como um desvio aos princípios da presunção da verdade declarativa¹⁴³ e da tributação segundo a o rendimento real¹⁴⁴.

O caráter excecional do afastamento da tributação sobre o rendimento real e da presunção de boa fé nas declarações prestadas pelo contribuinte, explica-se, como bem refere MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO, pela defesa primária de uma “*liberdade económica dos cidadãos e das empresas e do direito à propriedade*”¹⁴⁵.

Face ao exposto podemos dizer que o que diferencia uma avaliação direta de uma avaliação indireta, segundo o conteúdo do n.º2 do artigo 83.º da LGT, é que esta última assenta numa verdade presumida, aproximada ou indiciária, visto que existe uma insuficiência factual que impossibilita uma busca de uma verdade real. É certo que ao permitir que o rendimento seja quantificado de forma presumida, haverá um menor rigor na quantificação. Apesar dessa dificuldade ou menor rigor, como se costuma dizer na gíria popular, é *melhor que nada*. Como realça, RUI MORAIS, “*se a administração fiscal tivesse que aceitar como bom o apuramento da matéria coletável feito pelos sujeitos passivos, a evasão fiscal seria livre*”¹⁴⁶.

Aqui, é importante referir que, tanto a Administração como o contribuinte têm um ónus de provar. Contudo, o órgão fiscal tem apenas que provar se se verifica um dos pressupostos que estão presentes no artigo 87.º da LGT, enquanto o contribuinte tem que justificar, segundo o número 3 do artigo 74.º da LGT, a razão pelo qual numa segunda avaliação a quantificação do tributo é diferente ou excedente face à declarada. Essa

¹⁴² Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento...*, ob. cit., p.192-211

¹⁴³ Art.º75.º da LGT

¹⁴⁴ Cfr. n.º 2 do art.º 104.º da CRP

¹⁴⁵ Cfr. Brito, Miguel Nogueira de, (*in Propriedade Privada: Entre o Privilégio e a Liberdade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, p.119 e ss), quando este refere a importância de respeito do direito propriedade sem que haja restrições para além do que são permitidas pelo art.º18.º da CRP. No mesmo sentido, mas reivindicando a livre iniciativa privada como manifestação do princípio da proibição do excesso, veja-se Novais, Jorge Reis Novais, *in Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, p.215-248.

¹⁴⁶Cfr. Morais, Rui Duarte, *in Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009, p.181

quantificação indiciária ou aproximada funcionará aqui a favor da Administração Tributária, porque quebra aquela presunção de veracidade da declaração¹⁴⁷.

Após referirmos todos os aspetos relativos à relevância do procedimento de avaliação indireta, é ainda pertinente referir qual será o momento mais apropriado para se conceder a autorização para aplicação ou utilização dos métodos de avaliação indiciária.

Quanto a este aspeto, somos da opinião de PAULO MARQUES¹⁴⁸, quando este refere que a autorização só pode ser concedida após a realização do relatório prévio do Diretor das Finanças acerca dos elementos recolhidos no âmbito do procedimento inspetivo. Faz para nós sentido que seja assim, dado que, o inspetor só sabe se vale a pena enveredar por uma avaliação indireta, depois de fazer o relatório. É no relatório que se encontra o relato dos procedimentos adotados, das possíveis omissões fiscais ou outras situações relativas à contabilidade do sujeito passivo. Sem o relatório nunca se poderia saber se a contabilidade do sujeito passivo se encontra organizada, ou se, pelo contrário, a sua contabilidade inexistia, por forma a decidir se poderíamos escolher uma quantificação direta do imposto ou uma avaliação indireta. Há aqui, para nós, uma ligação natural inevitável entre o relatório da inspeção tributária e a escolha entre uma avaliação direta ou indireta.

Quanto a este tópico, pronunciou-se o **Acórdão n.º 180/2007 do Tribunal Constitucional**. Este acórdão tratou de averiguar se se reuniam os pressupostos para condenar os arguidos por fraude fiscal.

A questão aqui centrou-se na decisão, *a priori*, de absolver os arguidos por inexistir certezas quanto ao *quantum* da vantagem patrimonial obtida. Dessa decisão o Ministério Público recorreu para o Tribunal da Relação do Porto, uma vez que foi provado o prejuízo que, *in caso*, os arguidos causaram ao Estado, em termos de IVA, através da falsificação de faturas.

O Tribunal de recurso acabou por dar razão ao Ministério Público, confirmando que existiram, efetivamente, deduções de IVA e declarações de custos que em nada correspondiam à verdade.

Contudo, dessa decisão os arguidos recorreram para o Tribunal Constitucional, uma vez que ao longo do processo alegaram que a responsabilidade penal não pode ser aferida por

¹⁴⁷Quanto a esta matéria, SALDANHA SANCHES (*in Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p.478), diz-nos que, “*se aqui a dúvida reverterse a favor do sujeito passivo, a quantificação indiciária nunca seria possível*”.

¹⁴⁸Cfr. Marques, Paulo, *A inspeção tributária...*, ob. cit., p.120

recurso a métodos indiretos ou indiciários pela Administração fiscal. Esta afirmação deveu-se ao facto das referidas partes no processo, referirem que “a fixação da matéria coletável por recurso a métodos indiretos ou meramente indiciários é válida unicamente para efeitos tributários estritos ou, quando muito, de jaez contra-ordenacional, jamais o podendo ser para efeito de responsabilidade penal”¹⁴⁹.

Ora, aplicar neste âmbito os métodos indiretos seria violar o preceito constitucional da presunção de inocência, referido no n.º2 do artigo 32.º da CRP¹⁵⁰.

O Tribunal Constitucional acaba por decidir em não conhecer o objeto do recurso, visto que, apesar da Administração fiscal poder recorrer aos métodos indiretos para determinar um rendimento presumido que possa servir para determinar a matéria coletável, estes métodos indiretos não podem ser utilizados para chegar a uma responsabilização penal. Trata-se, em resumo, de uma decisão que revela muito interesse, dado que quebra completamente um laço que poderia existir entre o direito penal e o direito fiscal.

4.2. A consequência penal: Prática de Crime de desobediência

Para além da primeira consequência, pelo facto do contribuinte não colaborar pode ser visto como uma desobediência que tem severas consequências a nível penal. Essa consequência está, no ordenamento português, prevista no artigo 348.º do CP. Não podemos deixar de louvar esta previsão visto que, nem no código penal alemão existe uma referência tão minuciosa do crime em análise. Apenas existe, no ordenamento estrangeiro mencionado, referência a contraordenações¹⁵¹. Em termos simples, a desobediência no ordenamento alemão tem uma natureza contraordenacional, enquanto no ordenamento português tem uma natureza penal.

Uma vez identificada a natureza da comissão de uma infração de Desobediência, cabe em específico referir as implicações do artigo 348.º. Desta forma, o artigo 348.º refere no seu n.º1, claramente, que “*Quem faltar à obediência devida a ordem ou a mandado legítimos,*

¹⁴⁹ Cfr. o Acórdão do TC n.º 180/2007, com o processo n.º 890/06, 2.ª Secção, Relator: Conselheiro Mário Torres, in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070180.html>.

¹⁵⁰ Recordar-se aqui que, só, no processo penal ou criminal, existe uma presunção de inocência ou, na aceção do n.º2 do artigo 32.º, um direito de todo o arguido de se presumir inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo este ser julgado no mais curto prazo possível com as garantias de defesa.

¹⁵¹ Cfr. Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2008, p.825

regularmente comunicados e emanados de autoridade ou funcionário competente, é punido com pena de prisão (...)". O tipo objetivo consiste no não cumprimento da ordem dada não contrária à ordem jurídica ou na omissão indevidamente criada face a uma ordem que foi imposta por uma autoridade competente. O tipo subjetivo pode consistir em todo o tipo de dolo¹⁵².

Contudo existem algumas dificuldades nesta punição, visto que se exige, no n.º 2 do artigo 348.º duas ações alternativas. Ou se exige uma definição (inexistente no nosso ordenamento jurídico) do que será desobediência no que concerne à não colaboração ou a própria Administração terá que reportar essa mesma omissão ou violação do dever de colaboração. Neste último caso tem que haver uma cominação expressa do funcionário ou da autoridade.

4.3. A terceira consequência: Contraordenação

Esta última consequência vem, com bastante frequência, responder à questão se, a partir do objetivo de tributar os rendimentos, podemos constituir um género de sanção. Quanto a esta última questão responde-nos bastante bem PEDRO VIDAL, ao explicar que o procedimento que põe à prova a capacidade do obrigado fiscal de colaborar com a Administração Tributária, coaduna-se com o facto de não poder gerar um *“encargo da prova a assumir pelos contribuintes, quer, (...) com o facto da tributação não poder ser construída como sanção”*¹⁵³.

Apesar de o objetivo da tributação não ser sancionar o contribuinte, sobre este podem recair algumas contraordenações¹⁵⁴. A inércia, quando a ação é legalmente devida, por parte daquele pode despoletar a criação de uma infração disciplinar.

¹⁵² Assim, se a ordem emanar de uma autoridade que não seja competente ou se uma determinada ordem não for expressamente comunicada como nos indica o n.º1 do art.348.º do CP, há a exclusão do dolo, pelo art.16.º do CP, por haver erro sobre os elementos normativos. Neste sentido, veja-se, Albuquerque, Paulo Pinto de, *in Comentário do Código Penal...*, ob. cit., p.828

¹⁵³ Cfr. Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório...*, ob.cit., p.107

¹⁵⁴ A ideia de não existir uma sanção de tipo criminal, é confirmada por FIGUEIREDO DIAS, (*in Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime, 2.ª Edição (Reimpressão), Coimbra Editora, 2011, p.157*), quando este refere que o legislador sempre teve como objetivo, a criação de um direito penal secundário. Segundo FIGUEIREDO DIAS, obra devidamente citada, por detrás da ideia da criação destas sanções de mera ordenação social, esteve o estabelecimento de um limite ao direito penal e processual penal. Um limite que só se conseguiu através da criação de consequências *“ético-socialmente neutras, com a respectiva ilicitude só constituída materialmente pela proibição – caso em que elas foram atiradas para fora do direito penal e consideradas constitutivas de um ilícito administrativo”*.

Dentro do elenco das infrações de ordem contraordenacional, podemos destacar, em primeiro lugar, a recusa de entrega de documentos considerados relevantes para o apuramento da situação tributária¹⁵⁵, presente no artigo 113.º do RGIT. Note-se que quando se fala em recusa podemos estar a referir-nos a uma imposição de uma proibição de utilização de documentos contabilísticos, ou a uma criação de um acesso condicionado aos referidos documentos¹⁵⁶. Para se gerar um destes casos de recusa, terá que haver uma exigência por parte da Administração, dirigida ao contribuinte para a apresentação de um determinado documento e um *“acto positivo que possa considerar-se como uma manifestação de intenção de não os apresentar”*¹⁵⁷.

A recusa em si terá que ser dolosa e, por isso, nunca se poderá aplicar este tipo de contraordenação se tivermos perante uma mera tentativa¹⁵⁸. Afasta-se, assim, a possibilidade de aplicação a título de negligência, prevista no artigo 24.º do RGIT.

Em segundo lugar, podemos ainda referir a falta ou atraso de declarações solicitadas pela Administração Tributária¹⁵⁹. Para se criar esta infração têm que se preencher os seguintes pressupostos¹⁶⁰: a) existir um dever legal do contribuinte apresentar uma determinada obrigação à Administração Tributária; b) falta de entrega dessa declaração ou entrega mas fora do prazo legal; c) as declarações não entregues têm que ser consideradas fundamentais, segundo o disposto no n.º1 do art.116.º do RGIT, para determinar, avaliar e fazer prova da matéria coletável; d) a obrigação de apresentação da declaração tem que apresentar um carácter periódico; e) não estarmos perante uma situação de dispensa de declarações, prevista no art.58.º do CIRS¹⁶¹.

Em terceiro lugar destaca-se a contraordenação gerada pela falta ou atraso na apresentação de documentos ou declarações, *“comprovativos de factos valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que*

¹⁵⁵ Cfr.n.º4 do art.113.º do RGIT

¹⁵⁶ Cfr.n.º3 do art.113.º do RGIT

¹⁵⁷ Constatando a impossibilidade de aplicação desta contraordenação no caso de haver uma simples omissão, veja-se Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *in Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, 2.ª Edição, Áreas Editora, 2003, p.688

¹⁵⁸ Cfr. Antunes, Paulo José Rodrigues, *in Infrações Fiscais e seu Processo*, Regime Geral de 2001/2 Anotado, Almedina, 2002, p.140

¹⁵⁹ Podemos elencar, a título de exemplo, as declarações periódicas de rendimentos previstas no artigo 120.º do CIRC e a declaração anual de informação contabilística e fiscal presente no artigo 121.º do CIRC.

¹⁶⁰ Cfr. Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *Regime Geral...*, ob. cit., p.697

¹⁶¹ Cfr.n.º3 do art.116.º do RGIT

magnéticos, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos”¹⁶². Esta, embora muito semelhante, não se confunde com a contraordenação do artigo 116.º do RGIT, que supra já tivemos oportunidade de mencionar. Enquanto a contraordenação do art.116.º tem por base uma infração disciplinar cometida por faltar declarações que, de forma periódica, o contribuinte já teria que, intrinsecamente, entregar, a contraordenação do artigo 117.º, refere-se a declarações ou documentos comprovativos de determinadas situações.

Assim, o artigo 117.º apenas faz referência à falta de documentos e/ou declarações que sejam solicitados pelos agentes da Administração Tributária, por forma a ver ser esclarecidas certas situações relacionadas com a existência de bens no património do contribuinte ou com rendimentos que não foram declarados ou que foram declarados incorretamente nas declarações de IRS ou IRC. No âmbito deste artigo encontram-se obrigações acessórias que nada têm que ver com a determinação da matéria coletável e que, por isso mesmo, são vistas como obrigações acessórias¹⁶³.

Em último lugar, podemos realçar as contraordenações contidas nos artigos 119.º e 120.º do RGIT. A primeira refere-se às infrações cometidas em virtude do contribuinte omitir informações nos documentos ou declarações que entrega aos agentes competentes. Para se poder aplicar o artigo 119.º do RGIT, terão que se preencher dois pressupostos: a) Omissão ou inexatidão num documento ou declaração sobre factos, valores ou situações; e b) Omissão ou inexatidão da situação tributária não pode gerar fraude fiscal nem ter origem numa falsificação ou alteração de documentos contabilísticos¹⁶⁴.

A segunda situação diz respeito à inexistência de uma contabilidade ou de quaisquer documentos contabilísticos. Enquanto, até agora, avaliámos situações em que os documentos ou declarações apresentavam vícios, agora temos uma situação em que nem sequer temos um suporte físico comprovativo do lucro e das despesas que o contribuinte teve no ano civil em causa¹⁶⁵. Essa ausência gera uma contraordenação devido à

¹⁶² Cfr.n.º1 do art.117.º do RGIT

¹⁶³ Destas obrigações acessórias, dentro de outras possíveis, podemos destacar as Declarações de início de atividade, de alterações e de cessação presentes no artigo 112.º do CIRS e no artigo 118.º do CIRC.

¹⁶⁴ Deste modo, dado o carácter residual desta contraordenação, se se verificar uma situação de alteração ou falsificação dos documentos contabilísticos relevantes, ou uma situação de viciação de suportes informáticos, estamos perante infrações previstas no art.118.º ou artigos 103.º e 104.º do RGIT.

¹⁶⁵ Neste caso, ao contrário do dos outros casos que avaliámos, se se verificar uma inexistência de escrita, na aceção do n.º2 do art.120.º do RGIT, o contribuinte pode ser notificado para

relevância do obrigado fiscal apresentar um suporte organizado que contenha uma descrição do seus ganhos e perdas¹⁶⁶.

5. Tentativa de coordenação do Princípio da Cooperação com o Princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*

5.1. Análise da questão da intercomunicabilidade probatória – a conflituosa relação entre o procedimento tributário e o processo sancionatório

Como já vimos, o princípio da cooperação pressupõe uma “*ajuda mútua*” entre o contribuinte e a Administração Tributária, mas isso não significa que esse mesmo princípio seja encarado como um verdadeiro dever imposto ao contribuinte.

Contudo, o facto de o contribuinte colaborar no processo que envolve a liquidação do imposto, origina uma maior facilidade de descoberta da verdade tributária e, na maior parte dos casos, cria um sentimento de confiança entre as duas entidades envolvidas. Por isso, subjacente ao princípio de colaboração do contribuinte está associado o chamado Princípio da disponibilidade.

Este último princípio leva a que o contribuinte assumo controlo do próprio procedimento administrativo, cooperando com a Administração através da apresentação de provas, entre outras formas atuação.

Como já tivemos oportunidade de constatar, o próprio número 2 do artigo 48º do CPPT, refere que, o prestamento dos necessários esclarecimentos e provas, leva à criação na esfera do contribuinte uma presunção de boa fé. Essa presunção vai permitir que todas as

proceder a uma organização contabilística. Essa notificação é um meio de evitar o pagamento da coima associada com a prática daquela infração. Ao contribuinte é dada uma nova oportunidade para ter uma contabilidade organizada.

¹⁶⁶ Quanto a este aspeto, veja-se, a título de exemplo, o artigo 123.º do CIRC, que menciona a necessidade da pessoa coletiva apresentar uma contabilidade organizada, uma contabilidade que contenha discriminadamente todos os lançamentos e operações realizadas. Como nos diz, PAULO ANTUNES, (*in Infrações Fiscais...*, ob. cit., p.146), esta contraordenação tem por base uma omissão, pelo que, se o documento contabilístico existir, não será argumento de dispensa de aplicação desta contraordenação, o caso de destruição ou inutilização. Implicitamente, a respetiva pessoa coletiva tem o dever de conservar os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte durante um período de 12 anos, segundo o disposto no n.º4 do artigo 123.º do CIRC.

provas que aquele contribuinte prestar sejam tidas, no geral, como verdadeiras, segundo o disposto no número 1 do artigo 75.º da LGT¹⁶⁷.

Deste modo, por mais que reforcemos a ideia que existe uma inevitável relação entre o Princípio da Colaboração, entre o obrigado fiscal e a Autoridade Tributária, como bem refere MANUEL DA COSTA ANDRADE, não podemos deixar de referir algumas divergências.

Segundo o autor o “*direito tributário faz impender sobre o contribuinte deveres de colaboração e de verdade que podem coenvolver a prestação de declarações ou a entrega de documentos de conteúdo auto-incriminatório; enquanto (...) o direito processual penal arma o arguido de um consistente nemo tenetur se ipsum accusare*”¹⁶⁸. No fundo, o que o autor nos está a tentar dizer, por outras palavras, é que o contribuinte (que ainda não tem posição de arguido) está numa posição diferente da do obrigado fiscal que já adquiriu o estatuto de arguido. Enquanto o primeiro tem o dever de colaborar com a Administração Tributária respondendo a questões que lhe sejam levantadas ou fornecendo provas para melhor satisfazer o objetivo de quantificação do imposto, o segundo, tem o direito a remeter-se ao silêncio ou à inércia generalizada em defesa do seu direito à não autoinculpação¹⁶⁹.

O problema está em coordenar por um lado o dever legítimo de entregar as provas que a própria Administração solicita, e o facto dessas mesmas provas poderem ser utilizadas em desfavor para o contribuinte num determinado processo judicial. É essa situação desfavorável que o contribuinte pode ter, que serve de plano de fundo para esmiuçarmos o sentido e fundamento do *nemo tenetur se ipsum accusare*, enquanto princípio favorável ou desfavorável ao obrigado fiscal.

Não nos basta, para resolver o problema, colocar na balança, mais peso do lado do princípio do *nemo tenetur* por este possuir um fundamento constitucional. Isto porque não

¹⁶⁷ Não obstante do referido, veja-se que a alínea b) do n.º2 do artigo 75.º LGT, reforça que essa presunção de verdade ou de boa fé só é possível se o contribuinte cooperar com a Administração tributária, em tudo o que for necessário.

¹⁶⁸ Andrade, Manuel da Costa, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Direito Tributário. Ou a Insustentável Indolência de um Acórdão (N.º340/2013) do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014, p.385

¹⁶⁹ Escusado será dizer que remeter-se ao silêncio ou outro qualquer ato, alegando o seu direito à não autoincriminação, não o exonera de possíveis prejuízos que possam surgir. Assim, a inércia do arguido pode prejudicá-lo se, em termos de estratégias de defesa, uma informação poderia ser dada em ordem a excluir a sua culpa ou a sua ilicitude. Neste sentido, veja-se, Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito à não auto-incriminação*, in Revista do Ministério Público, Ano 27, Julho-Setembro de 2006, n.º107, p.135

nos esqueçamos que, assim como o direito à não autoincriminação apresenta um assento constitucional, o dever de pagamento de um imposto também é visto como um dever constitucional que se tem que respeitar¹⁷⁰. Não há dúvida nenhuma quanto à força constitucional do dever de contribuir para uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹⁷¹.

Antes da análise das teorias que avaliam o problema da fase de aplicação do *nemo tenetur se ipsum accusare*, é relevante enunciar o processo por detrás da utilização da prova num processo penal. Isto porque a prova obtida num determinado procedimento de inspeção só pôde ser utilizada num determinado processo sancionatório, porque se desenvolveu todo um processo de inquérito levado a cabo pelos órgãos ou entidades competentes.

Neste caso, a fase de inquérito pode começar através da verificação de denúncia ou através de conhecimento próprio dos órgãos de polícia criminal (doravante, OPC). Em regra, os agentes da administração tributária, designados para fiscalizar a situação tributária do contribuinte, podem, no finalizar do procedimento inspetivo, efetuar um relatório em que indicam se os dados recolhidos podem ser suficientes para configurar uma prática de infração por parte do contribuinte. Relatório esse que pode servir de notícia do crime.

Segundo o n.º 4 do artigo 35.º do RGIT, após a aquisição da notícia do crime tributário, os agentes da administração tributária devem comunicá-la ao órgão da administração tributária competente. Estes agentes devem, por imposição do n.º 3 do artigo 243.º do CPP, remeter o auto de denúncia ao Ministério Público, no mais curto prazo possível, que não pode exceder 10 dias.

Adquirida essa notícia do crime, segundo o n.º1 do artigo 40.º do RGIT, inicia-se o inquérito, sob a direção do Ministério Público.

Através desse inquérito vai determinar-se se a prova recolhida e a prática de determinados factos pelo agente, são verdadeiramente suficientes para a qualificação dos mesmos como crime. O n.º1 do artigo 262.º não poderia ter uma melhor definição de inquérito, afirmando que este processo tem em vista um desenvolvimento de uma investigação para

¹⁷⁰ Cfr. artigos 103.º e 104.º CRP

¹⁷¹ Note-se que AUGUSTO SILVA DIAS, (*in Crimes e Contra-ordenações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Problemas Especiais, Coimbra Editora, p.447), quando indica que existe um verdadeiro dever de cooperação pela existência do artigo 103.º da CRP, realça que é “*dever ético de todo o cidadão contribuir para a formação do património público que torne possível a realização das políticas distributivas, corretoras de desigualdades e assimetrias sociais, tendo em vista a constituição da de uma sociedade mais justa e melhor ordenada*”.

se averiguar a “*existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher provas, em ordem à decisão sobre a acusação*”.

Apesar do Ministério Público deter a direção do inquérito, segundo n.º 1 do artigo 263.º do CPP, este pode ser auxiliado pelos OPC que, fora casos excepcionais¹⁷², podem desenvolver as diligências e investigações necessárias por delegação do Ministério, segundo o disposto no n.º1 do artigo 270.º do CPP. Entenda-se que, segundo denota PAULO MARQUES¹⁷³, a direção de inquérito por parte do Ministério Público não pode integrar a questões relativas à hierarquia, organização e funcionamento dos OPC.

Para além dos OPC, os órgãos de administração tributária também podem praticar certos atos de inquérito. Tais atos correspondem, em certa medida aos atos que também podem por lei, ser praticados pelos OPC, segundo o disposto no n.º 2 do artigo 40.º do RGIT¹⁷⁴. Para resolver esse problema cabe responder se será possível existir a chamada intercomunicabilidade probatória¹⁷⁵, isto é, uma utilização da mesma prova no procedimento tributário e no processo penal. O mesmo é perguntar se a prova obtida num procedimento pode transitar para um processo.

É precisamente esta questão que surge quando estamos a tentar coordenar o Princípio da Cooperação com o da não autoincriminação, visto que, temos que saber, se um documento ou qualquer outra prova obtida em procedimento tributário, pode ser utilizado em processo penal para autoincriminar o contribuinte.

O problema a resolver apresenta ainda uma maior relevância, visto que, a infração ou o ilícito de natureza fiscal pode ter que ser descoberta no momento em que se procede à inspeção tributária. Se tal acontecer, como nos diz LILIANA DA SILVA SÁ, “*estarão em tensão dialéctica o dever de cooperação do contribuinte, para efeitos de controlo fiscal, e o direito à não auto-incriminação para efeitos processuais penais*”¹⁷⁶. Fala-se

¹⁷² Neste sentido, dos atos de inquérito passíveis de ser delegados, excluem-se os atos dos artigos 268.º e 269.º (exclusivos do juiz de instrução), e ainda os atos previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CPP. Veja-se que os OPC são dependentes funcionalmente do Ministério Público, cabendo apenas coadjuvar as autoridades judiciais na realização das finalidades do processo, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 55.º e do artigo 56.º do CPP.

¹⁷³ Cfr. Marques, Paulo, *A cooperação do contribuinte no procedimento de inspeção tributária e a prova em processo criminal fiscal*, in Revista Portuguesa de Contabilidade, n.º14, vol. IV, 2014, p.307

¹⁷⁴ Uma vez que, neste trabalho, interessa-nos saber se houve ou não a prática de um crime fiscal, a competência para a prática de atos de inquérito, segundo a alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do RGIT, será do Diretor de finanças da área onde o crime foi cometido, do Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, ou o Diretor da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais nos processos-crime relacionados com as suas atribuições.

¹⁷⁵ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento...*, ob. cit., 101-104

¹⁷⁶ Cfr. Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.146

em contradição dialética, porque no fundo, utilizando uma expressão coloquial, é como se deixássemos o contribuinte sem qualquer alternativa. Por um lado o contribuinte atua durante um procedimento inspetivo sem qualquer alternativa, visto que tem que cooperar com a Administração Tributária para que não recaia sobre a sua esfera as três consequências que atrás expomos.

Contudo, a satisfação do dever de cooperação/colaboração pode levar à sua própria autoincriminação, pois a autoridade competente, assim que verifique a constituição de um ilícito pode logo levantar o auto da notícia¹⁷⁷. Além do mais, segundo o artigo 62.º do RCPIT, o relatório final da inspeção pode conter, desde logo, as infrações cometidas, se, no decorrer do procedimento tributário, os agentes designados, encontrarem elementos (entenda-se, extratos, declarações de rendimentos ou outros documentos contabilísticos) que possam levar à conclusão de comissão do ilícito por parte do inspecionado.

Todo este problema tem sido discutido de forma díspar no seio da jurisprudência, tendo-se criado duas teses:

- Tese da rejeição ou da incomunicabilidade da prova; e
- Tese da admissão ou da intercomunicabilidade da prova.

Para quem defende que não se deveria aceitar a utilização ou valoração da mesma prova nos dois procedimentos, ou seja, para quem defende a teoria da incomunicabilidade da prova, centra-se no princípio do *nemo tenetur* enquanto princípio absoluto. Isto porque, segundo este ponto de vista, o contribuinte ou a pessoa alvo de inspeção tributária nunca pode ser considerado um objeto no procedimento instrutório. Segundo esta tese é considerado um objeto porque é compelido de certa forma a se autoincriminar, dado que se não apresentar as provas exigidas ou se não cooperar pode ser alvo de consequências negativas. Para além disso, o processo justo e equitativo, presente nos números 1 e 4 do artigo 20.º, pode ser fortemente prejudicado, visto que a inspeção tributária é desenvolvida sem controlo jurisdicional¹⁷⁸. JORGE FIGUEIREDO DIAS, ao concluir, sem mais, que o princípio do *nemo tenetur* será sempre a regra e não a exceção, defende

¹⁷⁷ Neste sentido, diz-nos o artigo 57.º RGIT que, a “*autoridade ou agente de autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos da contra-ordenação tributária levantará auto de notícia, se para isso for competente, e enviá-lo-á imediatamente à entidade que deve instruir o processo*”.

¹⁷⁸ Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento...*, ob. cit., p.101 e 102

que como tais provas têm caráter autoincriminatório, o arguido não tem liberdade de conformação do processo¹⁷⁹.

No mesmo sentido que o anterior autor, COSTA ANDRADE, explica que no processo penal, deve-se assegurar ao arguido a máxima proteção decorrente do *nemo tenetur*, uma vez que aquele, não pode ser prejudicado em relação aos demais arguidos, pelo simples facto de ele ser também contribuinte. Isso não quer dizer, segundo o autor, que se suspendam os deveres de colaboração. Os mesmos têm que continuar a existir, por forma a repelir situações de fraude fiscal. Os deveres de cooperação tornam-se apenas irrelevantes quando estes funcionem como forma de incriminação do contribuinte¹⁸⁰.

No sentido contrário, existe a tese da admissão da comunicabilidade da prova, que, no fundo, mais se assemelha, segundo a nossa perspetiva, com a posição intermédia do Tribunal Constitucional. Esta tese vem concluir que não se pode considerar o Princípio do *nemo tenetur* como um valor absoluto, mas sim como um princípio que tem bastante valor constitucional e que pode ser restringido, desde que essa restrição seja justificada ou prevista na lei. Nesse sentido, diz-nos ANTÓNIO GAMA que parece “*reduzora a solução que, perante um direito – ao silêncio, presunção de inocência e direito à não auto incriminação – e um dever de pagar impostos, arrume a questão dando prevalência irrestrita ao direito em detrimento do dever*”¹⁸¹.

Além disso, note-se que a inspeção tributária, apesar de não ser sujeita a controlo jurisdicional, é feita por uma autoridade competente (Administração Tributária) e a sua atuação é subordinada aos variados princípios que estão presentes na Constituição.

Por outro lado a prova obtida por via da inspeção não é automaticamente considerada prova proibida pois não está prevista no artigo 126.º do CPP, nem implica, por si só, uma condenação inevitável para o inspecionado. Não configura, portanto, uma desvalorização da estrutura acusatória do processo penal, pois existe possibilidade de defesa ao longo do processo. Relembramos que, atrás, já referimos que o Princípio do *nemo tenetur*, está presente ao longo de todo o processo e não se esgota num só ato.

¹⁷⁹ Cfr. Dias, Jorge de Figueiredo (*in Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal*, Jornadas de Direito Processual Penal, Almedina, 1991, p.27-28), quando este comenta que a “*utilização do arguido como meio de prova (...) (é) sempre limitada pelo integral respeito da sua vontade*”.

¹⁸⁰ Acrescentando ao seu raciocínio que o *nemo tenetur* não se aplica numa fase pré-processual, veja-se Costa, Manuel da Costa, *Nemo Tenetur se Ipsum Accusare...*, ob. cit., p.435-436

¹⁸¹ Cfr. Gama, António, *A Investigação na criminalidade tributária...*, ob. cit., p.338

Pensamos que esta última tese vai ao encontro do que é constitucionalmente aceitável, pois aceitar uma tese de rejeição seria garantir, muitas vezes, falta de prova para poder deduzir uma acusação. Aliás é a tese que tem sido seguida, não só pelo nosso Tribunal Constitucional como também pelo Tribunal Constitucional espanhol¹⁸².

Não podemos aceitar no nosso ordenamento uma absolutividade do princípio da não autoincriminação, ao ponto de garantirmos que qualquer desvio possa implicar uma proibição de valoração de prova em processo penal.

Admitir tal coisa seria deturpar o sentido da taxatividade dos métodos proibidos de prova. Note-se que, na nossa opinião, a exigibilidade constitucional pelo respeito pelo direito da Administração Fiscal de cobrar um determinado imposto, pode gerar um benefício ao obrigado fiscal. É de conhecimento geral que o Estado, por via da colaboração que solicita ao contribuinte, pode cobrar um determinado imposto.

Com essa cobrança o Estado consegue cumprir as funções e objetivos plasmados na nossa CRP. Entre eles, o Estado tem como incumbência prioritária, segundo a alínea b) do artigo 81.º CRP, assegurar a *“igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”*. Sem a colaboração do contribuinte ou a sua entrega das declarações não se podia cumprir a tarefa mencionada *supra*, pois nunca chegaríamos à verdade material.

Demonstra-se, também, incorreto e sem fundamento, sustentar, sem mais, que a valoração em processo penal da prova obtida em processo de inspeção consubstancia uma violação da integridade moral do sujeito passivo, e por isso deve ser tida como proibida, segundo o n.º1 do artigo 126.º do CPP.

É inegável que, como bem indica PAULO SOUSA MENDES, a previsão dos métodos proibidos de prova teve como objetivo primário impedir que as autoridades que procedem à investigação do facto ilícito *“façam tábua rasa dos direitos de liberdade que se opõem ao interesse na perseguição final ou abusem dos meios de atuação disponibilizados pela ordem jurídica”*¹⁸³.

Todavia, o cumprimento de deveres de colaboração, salvo casos excepcionais de abuso deliberado dos meios necessários para proceder à inspeção, não consubstancia, por si só, uma proibição absoluta de prova, capaz de garantir a nulidade dessa mesma prova. Para

¹⁸² Para mais desenvolvimentos, cfr., Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.150

¹⁸³ Cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2013, p.181

uma aplicação correta do artigo 126.º CPP, deve fazer-se uma avaliação no caso concreto, visto que qualquer prova obtida em cumprimento do dever de colaboração do contribuinte, que viole o direito à não autoincriminação, contamina todos os meios probatórios que possam ser adquiridos em virtude daquela¹⁸⁴.

Chegados ao cerne da questão torna-se imperativo fazer uma análise crítica da jurisprudência nacional e estrangeira que se pronunciou sobre o problema de valoração da prova recolhida em procedimento inspetivo num processo sancionatório.

5.2. As decisões da Jurisprudência Nacional

5.2.1. A Decisão do TC no Acórdão n.º340/2013 e a (des) necessidade de uma operação de ponderação dos interesses do contribuinte e da Administração Fiscal

O referido acórdão do TC¹⁸⁵ vem analisar a responsabilidade do arguido por comissão do crime de fraude fiscal. No caso, em concreto, o arguido acaba por se defender através da tese da rejeição atrás mencionada.

Isto porque, argumenta o arguido, que a inspeção tributária é um ato pré-processual, e como tal, as provas obtidas aquando do ato inspetivo não podem nunca ser utilizadas num processo criminal sem uma autorização judicial dada pelo juiz de instrução. Até porque seria injusto transpor essas provas para o processo criminal uma vez que o artigo 29.º e 30.º do RGIT, obriga o sujeito passivo a colaborar na descoberta da verdade, através da entrega de documentação, entre outros meios de cooperação.

Ora, havendo essa obrigação e sabendo que a violação dos deveres de cooperação podem originar uma responsabilidade contraordenacional e criminal¹⁸⁶, seria praticamente impossível fazer valer o direito ao silêncio do arguido. O arguido sentir-se-ia sempre compelido a falar ou a entregar os documentos solicitados.

Muito embora reconheçamos a falência dos argumentos proferidos pelo arguido neste caso, pensamos ser interessante a referência, feita por aquele, à ideia de que não podemos

¹⁸⁴ Um meio de prova contamina outro meio de prova, em virtude da doutrina anglo-saxónica, “*fruit of the poisonous tree*”.

¹⁸⁵ Acórdão da 2.ª Secção do TC, Processo n.º 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano

¹⁸⁶ Cfr. Artigo 32.º RCPIT

compactuar com entrega de prova forçada ou compelida. Assim, MANUEL COSTA ANDRADE¹⁸⁷, numa primeira aproximação, refere que é verdadeiramente importante respeitar a liberdade do arguido. Para o autor, se não temos uma verdadeira iniciativa de cooperação livre por parte do sujeito passivo, mas sim uma atuação compelida e onerosa. Não sendo uma atuação livre, as provas obtidas aquando do processo inspetivo seriam configuradas como provas proibidas¹⁸⁸, por violarem o *Princípio do Nemo Tenetur se ipsum accusare*.

Após termos verificado os argumentos proferidos pelo arguido e comentados por nós, não podemos deixar de continuar a análise do acórdão com outras visões sobre o assunto, em avaliação.

Assim, em sentido contrário vai o Ministério Público, que se apoia em argumentos próprios de uma teoria de admissão, que também foi atrás explicada.

Os argumentos do Ministério Público centram-se sobretudo no carácter não absoluto do direito ao silêncio. Segundo a argumentação do Ministério Público é verdade que temos que reconhecer que a alínea d) do n.º 1 do artigo 61.º do CPP, refere que o arguido pode não responder às perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados, mas é inegável que, segundo o artigo 63.º LGT, os “*órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes*”.

Além disso, continua o Ministério Público, o *nemo tenetur*, não é afetado dado que o dever de cooperação entre o sujeito passivo e os órgãos inspetivos, está sujeito algumas limitações. Primeiramente, o procedimento de inspeção e quaisquer deveres de cooperação têm que ser adequados e proporcionais aos objetivos que a Administração Tributária pretende seguir, segundo o disposto na primeira parte do n.º4 do artigo 63.º LGT. Se os meios utilizados não forem conformes às exigências do artigo 18.º da CRP, nunca pode ser negado o acesso à justiça. O n.º1 do artigo 9.º da LGT vem garantir o acesso à justiça tributária para a “*tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos*”. Precisamente essa possibilidade do sujeito passivo poder recorrer a um tribunal para dirimir alguns conflitos vem contrariar a ideia de uma absolutividade do chamado “*Dever de boa prática tributária*”, referenciado no artigo 32.º da LGT.

¹⁸⁷ Cfr. Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova...*, ob. cit., p.121-126

¹⁸⁸ Quando o autor configura as provas obtidas durante a inspeção tributária, como provas proibidas, apoia-se no artigo 32.º/4 CRP e no artigo 126.º CPP.

No seguimento da posição que acaba por ser desenvolvida pelo Ministério Público, vem o Tribunal da Relação confirmar a sentença recorrida, concluindo que, apenas no caso da prova adquirida por via da inspeção ser considerada proibida, é que será possível defender uma rejeição da comunicabilidade de prova entre o procedimento tributário e processo penal.

Veja-se que, pegando num dos mais importantes argumentos utilizados pelo Tribunal da Relação, a prova só pode ser rejeitada num processo penal, quando a mesma é proibida por lei, segundo o disposto no artigo 125.º CPP. Veja-se que esta decisão não causa estranheza, visto que o mesmo tem sido defendido por vários tribunais da Relação. Entre eles destaca-se a decisão proferida pelo Tribunal da Relação do Porto, através do relator ERNESTO NASCIMENTO¹⁸⁹. O relator acaba por explicar que, tal como existe um direito à não autoincriminação existe também um dever ao pagamento do imposto¹⁹⁰ e ao cumprimento das obrigações necessárias para a que tal aconteça. Assim, é normal que pareça redutor garantir uma incontornável primazia do direito em detrimento do dever fiscal.

Após a primeira decisão, o arguido, dada a insatisfação da decisão, resolveu recorrer para o Tribunal Constitucional. A decisão do mesmo revela-se de especial importância para esta análise, uma vez que, traça aqui uma marcada posição sobre a comunicabilidade da prova entre o procedimento tributário e o processo penal.

Na nossa opinião, o Tribunal Constitucional acaba por defender uma posição de admissão da valoração da prova em processo penal quando obtida em processo inspetivo, mas acaba por tomar uma decisão que não nos parece suficiente. Dado o referido passamos a explicar *infra*.

Num momento inicial o Tribunal Constitucional acaba por referir que não existe aqui qualquer entrave em admitir a valoração de documentos ou declarações adquiridas num procedimento anterior ao processo penal, pois aqui não se afeta o Princípio do *Nemo Tenetur*¹⁹¹. Este princípio não é afetado, na aceção da instância, dado que, não podemos

¹⁸⁹ Acórdão do Relação do Porto, de 27/02/2013, processo n.º15048/09.IIDPRT.P1, Relator Ernesto Nascimento, in www.dgsi.pt

¹⁹⁰ Cfr. Artigos 103.º e 104.º CRP

¹⁹¹ Contra o caminho utilizado pelo TC para chegar à sua conclusão final, encontramos MANUEL DA COSTA ANDRADE, (in *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare...*, ob. cit., p.393), que refere que, aquela instância, abriu a possibilidade de admissão facilitada de restrições ao princípio do *nemo tenetur*. Segundo expressão do autor, o TC coloca o “*ombro a uma porta à partida escancarada (a solvabilidade constitucional dos deveres de cooperação do contribuinte com as autoridades tributárias)*”.

dizer que o sujeito passivo não apresenta liberdade de atuação ou de conformação. Ainda que não estivéssemos no processo penal, o sujeito passivo, tinha, de qualquer das formas, respeitar as obrigações estabelecidas por lei pelas entidades administrativas.

Num segundo momento, o Tribunal Constitucional acaba por referir que a prova em questão deve ser aceite porque a mesma deve ser obtida pela necessidade de fiscalizar , com vista, a chegar a uma repartição justa de rendimento.

Ora, como indica o Tribunal, não garantir essa valoração de prova seria conferir ao arguido imunidade penal. Isto porque, o arguido só pode ser julgado com base na prova do fato ilícito. Se não tirássemos partido das provas obtidas no procedimento inspetivo, não poderia aplicar-se uma sanção penal, pois inexistia uma prova concreta.

No entanto, o mesmo Tribunal refere, que essa medida exigida na inspeção deve ser necessária, proporcional e a mais adequada para prosseguir os interesses da Administração Tributária. Ou seja, o Princípio do *Nemo Tenetur* pode ser restringido em determinadas alturas se tal se justificar para a proteção de outros interesses ou direitos que também são salvaguardados pela constituição da república.

Precisamente nesta última constatação do TC, achamos que se centra um dos mais importantes temas a discutir: a intrínseca e automática operação de ponderação dos dois interesses protegidos constitucionalmente. A razão por detrás do que referimos está no facto de termos verificado que o Tribunal Constitucional examinou de uma forma concreta, específica e minuciosa a prova e a relação da mesma com o Princípio, alvo da nossa análise.

Não basta afirmar que o princípio do *nemo tenetur* pode, neste caso, ser sacrificado, pela necessidade de evitar uma imunidade por parte do contribuinte, até porque tal seria um desrespeito para com o significado do artigo 6.º da CEDH. Cabe sempre verificar, se tal é admissível à luz da nossa Constituição, dado que temos que impreterivelmente respeitar o consagrado no número 2 do artigo 18.º CRP. Nestes casos, estamos sempre perante um conflito de direitos, direitos esses a que a nossa CRP não estabelece, *a priori*, qualquer hierarquia. E se estamos perante um conflito de direitos, um deles pode prevalecer sobre o outro, mas só depois de se averiguar se essa restrição imposta a um direito fundamental do contribuinte passou o teste das três exigências:

- a) Legalidade;
- b) Reserva de Lei; e
- c) Proporcionalidade.

É deveras importante fazer uma ponderação tendo em conta o caso concreto e, a nosso ver, não se deve confundir ponderação com admissibilidade. É claro que é constitucionalmente admissível a existência de certos deveres que incumbem ao contribuinte¹⁹², mas tal não significa que não tenha que haver uma ponderação em processo penal dos dois direitos a avaliar. Não nos podemos esquecer que quando passamos do direito tributário para o processo penal, os direitos do contribuinte podem ser, com maior facilidade, sacrificados¹⁹³.

Por isso, se existe no geral a consagração do *nemo tenetur se ipsum accusare*, que é um direito que protege o contribuinte de se autoincriminar, não podemos tentar desviar esse mesmo princípio quando colocamos na balança deveres de carácter tributário, cuja infração pode levar ao surgimento de um processo não penal. Até porque, como já referimos *supra*, o direito à não inculpação aplica-se a todos os ramos do direito cujas normas impliquem uma sanção de natureza criminal.

Assim, numa primeira fase, quando falamos de admissibilidade, cabe-nos perguntar se a restrição do *nemo tenetur* está consagrada legalmente (se está presente em lei prévia e expressa), se é admissível. COSTA ANDRADE, criticando o argumento afirmativo do TC, refere que não existem leis que estipulem a “*mudança de fim que se actualiza na migração de dados do procedimento tributário para o processo penal.*”¹⁹⁴ Não obstante de nos apercebermos que inexistente uma disposição legal que preveja este tipo de casos de forma minuciosa, achamos redutor este tipo de argumentos, uma vez que, não era impossível regular todo o tipo de situações¹⁹⁵.

No que concerne à proporcionalidade, é para nós correto dizer, numa primeira avaliação, que não existe tanto uma questão de prevalência mas sim uma questão de saber coordenar

¹⁹² Recordamos que, quanto a este aspeto, a Administração Tributária tem todo o direito de exigir ao contribuinte esclarecimentos ou outras provas físicas para comprovar a sua situação tributária e prossecução do interesse público.

¹⁹³ Neste sentido parece interessante a referência que o Acórdão do Relação do Porto, de 27/02/2013, processo n.º15048/09.1IDPRT.P1, faz à questão da ausência de uma hierarquia de valores na Constituição. No mesmo acórdão pode encontrar-se a menção que “*em caso de conflito não há que sacrificar uns aos outros; o que há, necessariamente, é encontrar uma concordância prática entre os diversos interesses que possam conflitar: em cada caso concreto, procurar encontrar a forma de sacrificar o menos possível cada um dos bens jurídicos que estejam em conflito*”.

¹⁹⁴ Cfr. Andrade, Manuel da Costa, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare...*, ob. cit., p.394

¹⁹⁵ No caso, a recolha de prova na fase inspetiva é perfeitamente regulada, agindo a Administração Tributária, segundo um interesse público, e respeitando o princípio da legalidade, segundo o disposto no artigo 55.º da LGT. Além disso, o dever de cooperação, a que o contribuinte está adstrito pelo artigo 9.º do RCPIT, leva a que possam ser recolhidos elementos probatórios, que podem, legitimamente, ser utilizados em futuros processos sancionatórios.

um direito com um dever. Nesta operação de compatibilização é importante garantir que o contribuinte não perca nenhum dos seus direitos de defesa, uma vez que a ideia por detrás desta operação é tentar encontrar uma maneira de sacrificar o menos possível cada bem jurídico envolvido. Isto porque, sempre que uma declaração incrimine o contribuinte é importante garantir os direitos ao constituir-se como arguido.

No caso encontramos algumas disposições constitucionais que legitimam a restrição do princípio. Como exemplo, podemos dar o n.º1 do artigo 103.º da CRP, que legitima a valoração de provas obtidas em procedimento inspetivo e em processo penal, se tal for estritamente necessário, para garantir uma repartição justa do rendimento. Com uma posição diferente, vem COSTA ANDRADE a afirmar que, não se pode utilizar como argumento a necessidade da quantificação do imposto para a distribuição justa de rendimento, visto que os rendimentos, ainda que obtidos de forma ilícita, podem, segundo o disposto no artigo 10.º da LGT, ser tributados desde que se preencham os pressupostos de incidência¹⁹⁶.

Em suma, independentemente da análise que foi feita, é fulcral analisarmos no caso concreto se as medidas exigidas pela Autoridade Tributária passam no teste do número 2 do artigo 18.º da CRP. Se se verificar uma desnecessidade ou desproporcionalidade da respetiva medida, o dever de cooperação cessa. Sendo assim a Administração Tributária encontra-se proibida de investigar factos que não tenham qualquer importância para a relação jurídica tributária em questão¹⁹⁷, factos que já sejam conhecidos pela Administração Tributária, ou de utilizar meios inspetivos que, segundo uma ordem natural, não podem levar ao apuramento daqueles factos. Estes limites são tidos como intrínsecos e, como tal, os atores inspetivos têm que sempre respeitar os mesmos em ordem a desenvolver uma inspeção com base nos ditames da lei.

Ao não haver esse respeito, ter-se-á toda a legitimidade de se acionar a alínea d) do n.º5 do artigo 63.º LGT, considerada uma verdadeira “*válvula de escape*” geral ao “*sancionamento*” do sujeito passivo. E é assim porque, indica que a falta de cooperação é admissível se se demonstrar que houve uma “*violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei*”.

¹⁹⁶ Cfr. Andrade, Manuel da Costa, *in Nemo Tenetur se Ipsum Accusare...*, ob. cit., p.414

¹⁹⁷ Cfr. Matos, Pedro Vidal, (*in O Princípio Inquisitório...*, ob. cit., p. 73), quando este refere, em complemento ao já referido, que os factos que deverão de ter relevância, serão os “*factos da vida real que se subsumam àqueles abstratamente descritos nas previsões das normas tributárias, uma vez que apenas estes são suscetíveis de conformar as relações jurídicas tributárias*”.

Relembramos que, se, aquando a duração da inspeção tributária, conseguir-se demonstrar aquela violação de direitos, qualquer ilegalidade¹⁹⁸, ou se o contribuinte for acusado de qualquer crime de âmbito fiscal, o mesmo pode constituir-se como arguido¹⁹⁹. Com essa constituição como arguido em processo criminal urge imediatamente um estatuto carregado de garantias criminais, como é o caso do direito ao silêncio²⁰⁰, como uma das vertentes do direito à não autoincriminação. Por conseguinte, com esse surgimento do estatuto de arguido, cessa o dever de colaboração do sujeito passivo com a Administração Fiscal, enquanto forma de descoberta da verdade material.

Após o surgimento do estatuto do arguido, a prova valorada em processo penal que, por sua vez, foi obtida num dos momentos de fiscalização tributária, pode ser considerada prova proibida, se a mesma violar a liberdade de vontade e decisão do sujeito passivo, e como tal, ofende a sua integridade moral. Uma vez proibida, não poderá ser valorada em processo penal segundo o artigo 126.º e n.º 2 e 5 do artigo 58.º do CPP.

Finalmente, embora o TC tenha optado (a nosso ver, corretamente) pela defesa de uma comunicabilidade da prova, não podemos deixar de referir que existe um risco associado. O risco é facilmente demonstrável pelo facto de, por vezes, a mesma entidade ser encarregue de fiscalizar uma determinada situação tributária e, posteriormente, de investigar essa situação no processo penal. Essa quase “*omnipresença*” investigatória pode ajudar a formar um conflito de interesses.

O que foi por nós referido pode ser visto em algumas disposições do RGIT. Por exemplo, o artigo 40.º que aborda a fase de inquérito após a notícia de um crime fiscal, no seu n.º2 refere que aos “*órgãos da administração tributária e aos da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àquelas entidades (...)*”. Ou

¹⁹⁸ Quanto a este tópico podemos indicar que existem, para além da que já indicámos (violação de direitos previstos no artigo 126.º do CPP), algumas situações em que o obrigado fiscal pode recusar-se a colaborar por existir ilegalidades no decorrer da avaliação da sua situação tributária. Muitos destes casos encontram-se previstos tanto na LGT como no RCPIT. Dos exemplos mais relevantes, destacamos o acesso a factos que façam parte da esfera privada do sujeito passivo (alínea c) do n.º5 do artigo 63.º da LGT), a devassa da vida privada acedendo-se à habitação do contribuinte sem suporte legal (neste caso, sem um mandado de busca; alínea a) do n.º5 do artigo 63.º da LGT) ou se a inspeção for, porventura, realizada sem que os atores inspetivos estejam creditados para tal.

¹⁹⁹ Para além do referido o arguido só pode constituir-se como arguido se se preencher os requisitos do artigo 58.º CPP, aplicado por via da alínea a) do artigo 3.º do RGIT.

²⁰⁰ Cfr. artigos 57.º a 67.º do CPP

seja, a Administração Tributária vai decidir, quando achar por bem comunicar ao Ministério Público da notícia do crime, quando se iniciará o momento da instauração do inquérito. Ora, se, por um lado este artigo 40.º do RGIT nos permite que haja um maior controlo da situação caso o contribuinte cometa uma infração fiscal, por outro pode, ao haver tanta facilidade dos agentes da Administração Tributária na recolha da prova autoincriminatória e com base nela, decidir sobre a instauração do inquérito. Por isso mesmo, repetimos que é muito importante a ponderação caso a caso.

5.2.2. A decisão do Tribunal de Relação de Guimarães no Acórdão de 12/03/2012 e a (ir) relevância da valoração dos depoimentos dos agentes que procederam à Inspeção Tributária

No que toca à problemática da coordenação do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* com o dever de colaboração do contribuinte, existem outras decisões em Portugal que revelaram ser muito importantes para tentarmos resolver alguns problemas que surgem nesta temática de estudo.

Dentro das quais destacamos a decisão que foi proferida pelo Tribunal da Relação de Guimarães no Acórdão de 12/03/2012²⁰¹. Esta decisão revestiu-se de especial relevância, visto que, avaliou a possibilidade dos documentos obtidos durante a inspeção tributária serem utilizados no processo penal e se os depoimentos verbalizados pelos agentes que procederam à inspeção poderiam ser valorados para a incriminação do obrigado fiscal com estatuto de arguido. Assim, passa-se a analisar as respetivas questões tendo em conta os argumentos que foram proferidos pelo Tribunal em questão.

Este acórdão teve como base um recurso interposto pelo arguido após ter sido tomada uma anterior decisão de condenação por ter sido cometido um crime de fraude fiscal. Uma decisão que foi tomada com base na descoberta de algumas faturas e outros documentos

²⁰¹Cfr. Acórdão do Tribunal de Relação de Guimarães, de 12/03/2012, Processo n.º 82/05.9IDBRG. G1, Relator Ana Teixeira e Silva *in*: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/8b3f1806292f9c38802579c600411a4f?OpenDocument>.

contabilísticos que demonstravam uma irregularidade fiscal, irregularidade essa causada pelas deficitárias declarações de rendimentos declaradas²⁰².

Com este recurso vem a arguida em sua defesa, através de um recurso para o Tribunal da Relação de Guimarães, alegar que alguns documentos e depoimentos obtidos durante a inspeção tributária a que foi sujeita, constituem prova proibida e como tal não podem ser valorados em processo penal, segundo aquela.

A arguida explica que, apesar do dever de cooperação estar implícito no decorrer de uma inspeção tributária, existem documentos ou depoimentos que podem incriminar e, como tal, não podem ser um meio para atingir o fim da autoinculpação. Para aquela, a atividade desenvolvida pela Administração Tributária é uma atividade meramente administrativa, que apenas serve para verificar a existência de algumas irregularidades fiscais que possam existir no seio da atividade que move a empresa em questão. Isto porque, qualquer prova tem que ser aprovada pelo despacho do juiz instrução competente para aquela causa. Replicando o referido pela arguida, existe “*uma atividade pré-investigatória (...) sem que exista o mínimo controlo jurisdicional da autoridade judiciária*”, sendo que essa atividade pode gerar uma violação do *nemo tenetur se ipsum accusare*, um reflexo sobretudo, do princípio da presunção da inocência.

Para além do referido, a recorrente explica que os atos praticados por órgãos de polícia criminal ou outras autoridades não têm capacidade para iniciar um processo de acusação. Quem tem capacidade de iniciar o processo será, em princípio, o Ministério Público que, após receber a comunicação por escrito da notícia do crime, decide iniciar ou não a fase de inquérito.

Neste seguimento, se para a recorrente os documentos obtidos através da inspeção tributária eram proibidos, então sob o depoimento do inspetor responsável para averiguar as irregularidades fiscais mencionadas teria que recair também uma nulidade. Segundo esta lógica, se os documentos mencionados estavam contaminados, então o depoimento do inspetor que teve por base aqueles documentos, também não poderia ser valorado. Tratar-se-ia de uma extensão de proibição de valoração de prova que não se poderia ignorar.

O Tribunal de Relação de Guimarães, tribunal chamado para apreciar o fundamento do recurso, acaba por concluir que não existe qualquer problema na valoração das provas

²⁰² Neste caso, a Sociedade arguida mantinha relações comerciais desde 2001 com uma outra sociedade, prestando serviços, que não foram declarados em sede de IVA.

recolhidas durante o processo de inspeção. Nem houve, segundo o referido tribunal qualquer irregularidade no processo que conduziu à condenação da ré ao crime de fraude fiscal.

A nosso ver, e tal como o tribunal explicou, não houve qualquer problema na relação entre o procedimento administrativo de inspeção e o processo penal. Como já referimos anteriormente, o procedimento inspetivo tem como objetivo averiguar a existência de irregularidades no cumprimento das obrigações fiscais, sempre no respeito aos princípios da cooperação, verdade material, contraditório e proporcionalidade²⁰³.

Tanto as finalidades como os princípios a que está, inevitavelmente, sujeito o procedimento de inspeção, não se confundem com as finalidades e princípios a respeitar em determinadas fases de um processo penal tributário. Assim, ao contrário do alegado pela recorrente, não existe um “*furto*”, pelos atores do procedimento inspetivo, das funções instituídas ao Ministério Público.

Veja-se que, segundo o disposto no número 1 do artigo 40.º do RGIT, após o recebimento da notícia do crime, cabe ao Ministério Público a direção do inquérito. Contudo, há uma presunção de delegação de competência, isto é, se o direito não for invocado pelo próprio Ministério Público, os órgãos de administração fiscal, podem praticar atos de inquérito²⁰⁴. Neste sentido, conclui a Relação, “*nenhum obstáculo existe à valoração, em audiência, da prova documental recolhida na fase de inquérito e, bem assim, à produção, em audiência, e subsequente valoração da prova testemunhal arrolada pela acusação na sequência das diligências realizadas em fase de inquérito*”. Aliás, o tribunal esclarece que, o depoimento da testemunha poderia ser valorado em audiência, visto que este não se baseou factos investigados aquando do procedimento inspetivo, mas sim dados que a Administração Tributária já tinha conhecimento.

Mais uma vez, somos da opinião de ANTÓNIO GAMA, quando este refere que não faria sentido que um agente da Administração Tributária, que é obrigado a denunciar um crime fiscal, segundo algumas normas do nosso ordenamento, não pudesse justificar esse mesmo crime com alguns elementos recolhidos na inspeção tributária, tendo sempre este respeitado os princípios subjacentes a este procedimento administrativo²⁰⁵.

Veja-se que segundo a alínea b) do n.º1 do artigo 242.º do CPP e o n.º1 e a alínea j) do n.º 3 do artigo 62.º do RCPIT, o agente designado pela Administração fiscal para

²⁰³ Cfr. artigos 2.º e 5.º do RCPIT

²⁰⁴ Neste sentido, cfr. o n.º2 do artigo 40.º do RGIT

²⁰⁵ Cfr. Gama, António, *Investigação na criminalidade tributária...*, ob. cit. p.344

inspecionar o cumprimento das obrigações fiscais, terá que indicar se, com os elementos que tem, existe indício da prática de um crime²⁰⁶.

Ora esse mesmo agente só pode suportar a sua crença na existência de indícios da prática de um crime, nos elementos que recolher durante o procedimento inspetivo. Se tais elementos não pudessem ser valorados criaríamos uma inevitável impunidade fiscal.

5.3. A importância das decisões internacionais: em especial, as decisões do TEDH

Noutro tópico referimos que as normas e princípios contidos na CEDH aplicam-se em Portugal por força do artigo 16.º da nossa CRP, uma vez que esta norma dá valor a outras *“leis (...) (ou) regras aplicáveis de direito internacional”*.

Esse respeito pelo direito internacional e pelas suas regras e princípios, justifica fazermos referência a algumas decisões do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, que, por sua vez, se relacionam com o tema que está a ser por nós desenvolvido neste trabalho.

Parece-nos importante fazer referência a certas decisões do TEDH que foram fundamentadas com base nas regras e princípios que sustentam a CEDH. A nosso ver, essas decisões começaram a ter maior expressão após a ocorrência de certas alterações no nosso processo penal.

Explicando melhor, com as alterações realizadas pela Lei n.º48/2007, de 29 de agosto, o nosso código de processo penal sofreu uma revisão sistemática, ultrapassando alguns condicionalismos exógenos que há muito se manifestavam. Tentou-se, maioritariamente, tirar partido da *“cada vez mais intensa inserção de Portugal nas comunidades e organizações supranacionais e da cada vez mais acentuada sintonia com o ritmo dos grandes movimentos ideológicos, culturais, científicos, político-criminais e jurídicos que permanentemente agitam e renovam o rosto do mundo”*²⁰⁷.

²⁰⁶ Para melhor se entender, veja-se que a alínea j) do n.º3 do artigo 62.º do RCPIT refere expressamente que é com base no relatório dos factos detetados que pode haver a indicação e/ou identificação *“das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos”*. Existe, assim, uma certa dependência entre o relatório final de conclusão de procedimento inspetivo e a possibilidade de o obrigado fiscal ter um processo penal fiscal com base em certas infrações cometidas. Sem relatório com os elementos recolhidos na inspeção nunca seria possível condenar a pessoa alvo do procedimento indicado.

²⁰⁷ Cfr. exposição constante no DL n.º78/87, de 17 de fevereiro.

Em virtude dessa alteração, a título de exemplo, tornou-se admissível suscitar a revisão de uma sentença transitada em julgado se se reunir os seguintes requisitos, contidos na alínea g) do n.º1 do artigo 449.º do CPP: a) a sentença condenatória tem que ter caráter condenatório; b) sentença condenatória tem que ser inconciliável com uma decisão proferida por uma instância internacional²⁰⁸.

Foi sobretudo uma alteração que se demonstrou ser bastante relevante visto que, uma decisão do TEDH, de acordo com as condições previstas na alínea g) do n.º1 do artigo 449.º do CPP, pode, neste momento, servir de exceção ou quebra do caso julgado²⁰⁹, que, por conseguinte, leva a uma restrição legítima do princípio da segurança jurídica²¹⁰.

Tendo em conta o referido, ou seja, pela importância que o CPP e CRP atribuem às instâncias internacionais, passemos, assim, a fazer uma análise de decisões em que o objetivo principal foi sempre tentar coordenar o Princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* com o princípio da cooperação do contribuinte em procedimentos do âmbito fiscal.

5.3.1. Caso Funk vs France²¹¹

Este caso opôs o Sr. Jean-Gustave Funke, cidadão alemão, à república francesa. Quando o caso chegou ao TEDH, a referida instância internacional teria que se pronunciar sobre a legalidade da sua condenação em sanção pecuniária compulsória e multa pelo Tribunal. Esta condenação teve por base a recusa de Funke de fornecer, à autoridade aduaneira de França aquando de uma busca efetuada no seu domicílio, documentos (extratos, entre

²⁰⁸ Este artigo, numa visão mais minuciosa, apresenta uma certa alternatividade para que haja uma possibilidade de revisão de sentença. Neste caso a sentença ou é “*inconciliável com a condenação*” ou “*suscita dúvidas sobre a sua justiça*”. Principalmente, o facto de se colocar que basta que a sentença suscite dúvidas, leva à consideração de uma vertente aberta da norma. Essa vertente aberta da norma demonstra, em grande parte, a vertente garantística do nosso código de processo penal e uma valorização do TEDH, enquanto instância última de defesa dos direitos do Homem.

²⁰⁹ No que diz respeito à exceção ao caso julgado aqui descrita, note-se que esta é legítima dado a previsão do n.º6 do artigo 29.º da CRP, que na sua primeira parte prevê que os “*cidadãos injustamente condenados têm direito, nas condições que a lei prescrever, à revisão de sentença (...)*”.

²¹⁰ Para uma explicação alargada sobre alteração legislativa que possibilitou a revisão da sentença neste caso específico, confira-se, Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2011, p.1205-1214

²¹¹ Acórdão de 25 de fevereiro de 1993, sentença n.º 10828/84, caso n.º 82/1991/334/407, disponível in hudoc.echr.coe.int/.

outros documentos contabilísticos) relativos a contas bancárias que mantinha no estrangeiro, sob a alegação de que as mesmas eram utilizadas apenas para meios profissionais e familiares, sem qualquer intuito ilícito.

O referido tribunal justificou a exigência na produção documental, uma vez que o n.º1 do artigo 65.º do Código Aduaneiro do país autorizava a que os agentes da administração alfandegária estariam autorizados a pedir a entrega ou a produção de quaisquer documentos ligados a operações ou transações financeiras que possam ter interesse para a Administração, nomeadamente, operações que indicassem a possível existência de infrações fiscais. Neste caso, o facto de terem sido encontrados livros de cheques em casa do queixoso, levou a uma maior necessidade que a prova documental exigida inicialmente fosse produzida. Isto porque, explica o tribunal, existe, hoje em dia, uma complexidade dos sistemas bancários, que dificulta a urgente prevenção da ocorrência de evasões fiscais.

Dado o sucedido Funke fez uma queixa à Comissão, alegando que a obrigação de produzir os documentos contabilísticos solicitada pelo Estado Francês violaria o seu direito a um processo justo e o seu direito à presunção de inocência, ambos previstos no artigo 6.º na CEDH. A Comissão, apesar dos argumentos proferidos pelo queixoso, achou não haver qualquer limitação ou violação do princípio do *nemo tenetur*, muito ligado à presunção de inocência.

Quando o caso chegou ao TEDH, esta instância internacional, acabou por concluir que a referida produção documental consubstanciaria uma violação do direito a um processo equitativo e à presunção de inocência, não porque segundo o queixoso, houve uma obrigação de entrega de provas autoincriminatórias, mas sim porque as autoridades alfandegárias estavam, através de coerção, a tentar encontrar possíveis indícios da prática de um crime sem a certeza deste existir e sem um processo-crime instaurado²¹².

Relativamente a esta explicação por parte da suprema instância de salvaguarda dos direitos do Homem, VÂNIA COSTA RAMOS, refere que neste acórdão o TEDH enveredou por uma noção mais ampla do princípio do *nemo tenetur*. Daí que a mencionada autora indique que associada à defesa do direito do arguido em presumir-se inocente e do direito a ter um processo justo, existe um “*direito mais amplo que o mero*

²¹² Neste sentido, veja-se, para uma análise mais pormenorizada do acórdão, Mendes, Paulo de Sousa, *As garantias de defesa no processo sancionatório especial...*, *ob. cit.*, p.129-130

direito ao silêncio. Um direito que não está limitado a provas de caráter testemunhal ou pessoal, mas que abrange também outras, como as documentais ou reais.”²¹³

Segundo a decisão do TEDH, não poderia o dever de colaboração implicar uma violação do *nemo tenetur* neste caso em particular, ainda que o artigo 65.º do Código Aduaneiro estipulasse a legalidade da entrega dos documentos contabilísticos. Esclarece ainda que, a necessidade de prevenção da evasão fiscal como um dos argumentos proferidos pelo tribunal, é válido, mas tal objetivo poderia ser salvaguardado através da utilização de instrumentos próprios de cooperação internacional²¹⁴.

5.3.2. Caso J.B vs. Suíça²¹⁵

À semelhança do acórdão anterior, também este caso relata um procedimento administrativo em que as autoridades fiscais da Suíça exigiram a entrega de documentos sob pena da existência de uma sanção pecuniária (multas).

Essa entrega de documento foi solicitada, uma vez que a Administração Fiscal resolveu ativar um procedimento de combate de evasão fiscal. Esse procedimento foi iniciado após se terem verificado certos investimentos que o queixoso tinha realizado entre as companhias entre 1979 e 1985, sem que os mesmos tenham sido declarados. Uma vez constatados esses investimentos a Administração Fiscal entendeu que seria mais adequado intimar o queixoso a apresentar todos os documentos que pudessem estar relacionados com as transações financeiras realizadas entre as suas empresas²¹⁶.

Após recebida a intimação, J.B. simplesmente recusou-se a entregar os comprovativos das transações financeiras, muito embora, ter admitido que não declarou certos lucros que foram obtidos na data acima indicada.

²¹³ Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris...*, ob. cit., p.18

²¹⁴ Cfr. a análise do acórdão feita por Mendes, Paulo de Sousa, *in O Dever de Colaboração...*ob.cit., p.18-19.

²¹⁵ Acórdão de 3 de maio de 2001, sentença n.º 31827/96, disponível *in* hudoc.echr.coe.int/.

²¹⁶ Para uma análise mais pormenorizada do acórdão em questão, cfr. Costa, Joana, *O Princípio Nemo Tenetur na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*, Relatório do Seminário de Direito Processual Penal, Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Criminais, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2009-2010, p.9-11

O Governo Francês para justificar o pedido de entrega do documento, afirmou que o procedimento adotado e os elementos recolhidos não consubstanciariam uma “*acusação formal*”, de forma a que o queixoso estivesse protegido nos termos do artigo 6.º da CEDH. Isto porque, segundo o Governo, todos os procedimentos adotados para a descoberta da verdade material, o queixoso nunca fora acusado por evasão fiscal, formalmente.

Em resposta ao Governo, o TEDH, explica que podemos utilizar três critérios para saber se os procedimentos adotados pela Administração fiscal podem ser classificados como uma acusação tal como prevista no artigo 6.º ou não. Os três critérios para saber se uma determinada pessoa foi acusada por uma infração penal são: a) Classificação da Ofensa; b) Natureza da ofensa; c) Natureza e grau da gravidade da pena que a pessoa em questão pode incorrer²¹⁷.

Socorrendo-se dos referidos critérios e abandonando por completo a classificação da ofensa atribuída pelo direito interno envolvido, o TEDH considerou que o procedimento administrativo foi *sui generis*, de tal forma que, não se classificou o mesmo como um procedimento fiscal suplementar ou procedimento contra a evasão fiscal. Não obstante dessa ausência de classificação, o Tribunal Europeu dos direitos do Homem, concluiu que a constituição de pagamento de uma quantia a título de imposto tinha implícito, uma sanção por suspeita de fraude fiscal e que essa decisão teria um grau punitivo com características penais ou sancionatórias.

Neste sentido, diz-nos VÂNIA COSTA RAMOS, que o Tribunal decidiu bem, não só pela qualificação da acusação feita como criminal, mas também pela avaliação correta que fez da possibilidade daqueles documentos comprovativos das ditas transações financeiras, constituírem uma forma de incriminação. Por isso mesmo a autora conclui, em sintonia com a decisão tomada no presente acórdão, que “*não há dúvidas que a obtenção de elementos documentais, ainda que preexistentes, ou de informações “puramente factuais” sob ameaça de sanção tem lugar contra a vontade do visado*”²¹⁸. Inexistindo vontade do arguido, teremos que inevitavelmente garantir a proteção oferecida pelo *nemo tenetur*.

²¹⁷ Para uma explicação melhor sobre os critérios utilizados pelo TEDH para definir o que será uma verdadeira “*acusação criminal*”, cfr., Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.139

²¹⁸ Cfr. Ramos, Vânia Costa, *Nemo Tenetur se ipsum accusare e concorrência – Jurisprudência do Tribunal de Comércio de Lisboa*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, Número 1, Janeiro – Março 2010, Almedina, p.185

Deste modo, ao constatar que existia uma verdadeira acusação criminal e uma vez que os critérios ou requisitos mencionados *supra* não são cumulativos, a sua alternatividade faz com que cheguemos à conclusão a que chegou JOANA COSTA, de que basta verificar o “*caráter geral da previsão legal tipificadora e o propósito simultaneamente preventivo e repressivo da sanção correspondente para concluir no sentido de que a ofensa em questão, apesar de constituir um ilícito de mera ordenação social segundo o direito interno*”²¹⁹, está protegida pelo artigo 6.º da Convenção.

Podemos, deste modo, afirmar que este acórdão teve bastante relevância, precisamente, quanto à aferição do estatuto de “*acusado de ofensa criminal*”. Neste sentido, e apesar do que já foi referido, pensamos que o mais correto é dizer que determinada pessoa está a ser alvo de uma “*criminal charge*”, se se preencher dois requisitos, que estão em perfeita harmonia com o consagrado no artigo 6.º da CEDH: um requisito normativo, segundo o qual terá estatuto de acusado, aquele sobre o qual recai uma suspeita da prática de um crime, e um critério operativo, em que se verifica, se o caminho que levou à qualificação daquela pessoa como suspeito, afetou os seus direitos processuais especialmente protegidos²²⁰.

Em suma, avaliada a natureza penal da sanção a que o queixoso foi condenado e confirmada a possibilidade de que, com os documentos que a Administração Fiscal queria obter, poderia surgir indícios da existência de rendimentos não declarados, o TEDH concluiu que havia efetivamente uma “*criminal charge*” e, portanto, o queixoso teria a proteção do *nemo tenetur se ipsum accusare*²²¹. Embora, na nossa conclusão, ter ficado bem expressa, a ideia de que, a sanção pecuniária exigida ser incompreensível face ao artigo 6.º da CEDH, o contribuinte (agora com estatuto de arguido) terá sempre que pagar o imposto que lhe é devido²²².

²¹⁹ Cfr. Costa, Joana, *O Princípio Nemo Tenetur...*, ob. cit., p.10

²²⁰ Para uma referência ao critério normativo e operativo para a aferição do estatuto de acusado criminal, cfr. Castro, Bruna Abranches Arthidoro de, *O Fundamento Constitucional do Direito à Não Auto – incriminação, uma análise do Nemo tenetur se detegere, como corolário do direito ao silêncio e da presunção de inocência*, Relatório apresentado às Prof.(as) Dr(as). Ana Fernanda Neves e Maria José Rangel Mesquita, regentes da disciplina de Direitos Fundamentais, intitulada Garantia Jurisdicional, Europeia e Internacional dos Direitos Fundamentais, ministrada no Mestrado Científico em Ciências Jurídico Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito para conclusão da parte académica correlata ao Mestrado científico, Lisboa, 2010, p.38-44

²²¹ Neste sentido, cfr. Bernardo, Joana Sofia Martim Sant’Ana, *O Direito à não autoincriminação...*, ob. cit., p.52

²²² Como vimos atrás, é importante não esquecer que o pagamento de imposto é devido para a distribuição da riqueza e para a satisfação, por parte da Administração, do interesse público. Se deturpássemos o significado do artigo 6.º da CEDH, por forma a conjurarmos uma inexigibilidade

5.3.3. Caso Saunders vs. Reino Unido²²³

Este caso teve por base a discussão de se saber se as declarações prestadas numa fase pré-processual a autoridades não judiciais podem posteriormente ser valoradas se, porventura, estas implicarem uma autoinculpação do obrigado fiscal.

Neste caso, num procedimento de âmbito administrativo realizado em que intervieram inspetores do Ministério do Comércio e Indústria Britânico, Ernest Saunders, administrador da sociedade Guinness PLC, verificando a possibilidade de ser aplicada uma sanção de desobediência qualificada, prestou certas declarações que o prejudicaram na sua defesa. Este procedimento teve lugar por causa de denúncias recebidas pelo Ministério, denúncias essas, que descreviam uma operação ilícita de inflação do preço das ações levada a cabo pela empresa Guinness.

Num momento posterior foram essas mesmas declarações que levaram à condenação de Ernest Saunders, em 1990, por três crimes: *false accounting*²²⁴, *theft*²²⁵ e *conspiracy*²²⁶. Para o Tribunal estes crimes foram cometidos pelo facto da empresa de Saunders querer fazer o chamado “*takeover*”²²⁷ sobre uma outra empresa, a Distillers Company PLC.

Tendo sido condenado, Saunders faz uma queixa ao TEDH explicando toda a situação, nomeadamente, que as declarações obtidas aquando aquele procedimento administrativo, foram prestadas sob coerção.

Quando a questão subiu para a já mencionada instância internacional, os inspetores do Ministério do Comércio e Indústria Britânico em questão, acabam por justificar o seu comportamento, afirmando que o procedimento que levaram a cabo estava previsto pelo *Companies Act 1985*²²⁸; que o princípio à não autoincriminação não é absoluto; que essa inexistência de absolutividade leva a que se possa utilizar declarações do inspecionado

de pagamento de imposto, por parte do obrigado fiscal, colocaríamos todo o sistema fiscal em causa. Neste sentido, veja-se Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.155

²²³ Acórdão de 17 de dezembro de 1996, sentença n.º1918791, caso n.º 43/1994/490/572, disponível in hudoc.echr.coe.int/.

²²⁴ Em Portugal, pode denominar-se como falsificação de contas ou do balanço, em documentos de contabilidade.

²²⁵ Esta designação faz alusão a crimes patrimoniais comuns.

²²⁶ Em Portugal, denomina-se de associação criminosa.

²²⁷ A designação “*takeover*” serve para fazer referência a uma Oferta Pública de Aquisição ou a designada OPA.

²²⁸ O *Companies Act 1985* prevê que os inspetores do Ministério referido, estão perfeitamente autorizados a levar a cabo um procedimento de inquérito com o objetivo de verificar se, através dos factos recolhidos, se justifica a intervenção de outras autoridades.

uma vez que muitas das vezes os documentos encontrados são insuficientes para sustentar a condenação pois carecem de uma explicação por parte do proprietário; que as declarações prestadas não implicam que quem as presta seja obrigado a informar de atos ilícitos por ele cometidos (pois apenas esclarece dúvidas a cerca da informação contida nos documentos), e que haveria razões de interesse público inerentes ao pedido de depoimento. O interesse público alegado teria por base a necessidade de haver uma conduta honesta das sociedades, e a necessidade de combater os responsáveis de crimes societários complexos²²⁹.

Após os argumentos provindos daquela entidade administrativa, vem a Comissão Europeia dos Direitos do Homem (doravante Comissão), pronunciar-se sobre o tema. Para além dos argumentos baseados na prerrogativa da autoincriminação²³⁰, esta estabelece uma distância entre a prova encontrada durante o procedimento administrativo e a prova usada no julgamento. Podemos dizer que a Comissão, em 1994 (quando a questão lhe foi submetida), defendia a tese, já por nós mencionada, da não intercomunicabilidade da prova entre o procedimento administrativo e o processo penal. Com o sucedido e após os argumentos de todas as partes no processo-crime, o TEDH invoca o princípio da presunção da inocência como princípio que deriva do artigo 6.º da CEDH. A instância internacional explica que nenhuma medida coerciva ou medida que seja vista como uma ameaça à liberdade e outros direitos do arguido, pode ser utilizada em processo penal para garantir a condenação do arguido. Sufraga, assim, o chamado *critério da dependência da vontade*²³¹, isto é, só são protegidas pelo princípio da não autoincriminação as declarações que estão inteiramente dependentes da vontade do arguido. Como explica SOFIA LIMA, as denominadas realidades “*exteriores à sua vontade, ou seja, que existem independentemente da sua vontade em que elas existam* –

²²⁹ Sobre este assunto, relacionando as práticas restritivas de concorrência com o Princípio à não autoincriminação, cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *O Dever de Colaboração e as Garantias de Defesa no Processo Sancionatório Especial por Práticas Restritivas da Concorrência*, in JULGAR, N.º9, 2009, p.20

²³⁰ Desses argumentos destaca-se a alegação que o princípio do Nemo Tenetur de ipsum accusare, se alargar a todos os tipos de crimes, independentemente da complexidade de recolha de prova nos crimes societários. Neste sentido, cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal...*, ob. cit., p. 212-214.

²³¹ Para uma explicação mais pormenorizada sobre o assunto, cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *O Dever de Colaboração...*, ob.cit., p.19 e 21; Lima, Sofia Belo Campos de, *Âmbito do nemo tenetur se ipsum accusare...*, ob.cit., p.37-38.

*material genético, documentos, códigos e passwords – não são abrangidos pelo nemo tenetur*²³².

Neste seguimento, inutilizando o argumento do interesse público na recolha de informação numa fase pré-processual, o TEDH no acórdão acaba por referir que o princípio em causa tem um âmbito geral e, portanto “*não pode razoavelmente limitar-se à confissão de atos ilícitos*”. Até porque, as declarações prestadas, apesar de não apresentarem um carácter autoincriminatório podem contribuir para a sua condenação. Algumas vezes, uma resposta a uma pergunta, embora não tenha carácter autoincriminatório pode levar à criação de dúvidas sobre a veracidade de outros meios de prova apresentados pelo arguido durante o processo²³³. Note-se que no momento da inspeção, os trabalhadores e os responsáveis pela empresa foram avisados pelos inspetores que a prestação de quaisquer declarações, em virtude do dever de colaboração, poderiam levar, segundo a lei britânica, à incriminação das pessoas que prestassem os referidos esclarecimentos. Se esses “*esclarecimentos*” fossem suscetíveis de garantir uma autoincriminação, então, a pessoa que os prestou teria direito ao rol de garantias de defesa próprias de um processo penal.

Esta argumentação do TEDH que centra a discussão na análise de utilização das declarações obtidas numa fase administrativa no processo penal enquanto prova e não na análise de dever de colaboração, leva a que alguns autores sufraguem uma tese da incomunicabilidade de informação entre o procedimento inspetivo e o processo penal²³⁴. Acrescenta que, o artigo 6.º pode servir de base para a defesa do arguido apesar de expressamente não fazer referência ao princípio da não autoincriminação em todas as suas vertentes. Aliás, essa mesma referência expressa não tem que existir, dado que, como já referimos, o facto de se fazer alusão a um “*processo equitativo*”, acaba por fazer uma referência implícita ao princípio à não autoincriminação²³⁵. Neste âmbito nada melhor do que utilizarmos uma ótima frase utilizada pelo Professor PAULO SOUSA MENDES, que

²³² Lima, Sofia Belo Campos de, *Âmbito do nemo tenetur se ipsum accusare...*, ob.cit., p.37-38

²³³ Cfr. Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.151-154

²³⁴ Neste sentido, cfr. Bernardo, Joana Sofia Martim Sant’Ana, *O Direito à não autoincriminação...*, ob. cit., p.44-50

²³⁵ A desnecessidade de haver uma referência expressa para que os direitos e garantias do arguido sejam efetivadas, também se coaduna com o facto de, quer o direito a não se autoincriminar quer o direito a guardar silêncio, serem direitos internacionais geralmente reconhecidos. Aliás este reconhecimento internacional dos direitos mencionados, são muito realçados no parecer realizado em 1993 pela Comissão e no resumo da sentença dada pelo TEDH sobre o assunto.

resume o que estamos a tentar concluir: “*Seja como for, o princípio nemo tenetur é aceite por todos*”²³⁶.

6. Posição adotada: defesa de uma intercomunicabilidade probatória condicionada

Face ao que por nós foi analisado, quer através do suporte doutrinal quer pelas decisões da jurisprudência nacional e estrangeira que nos socorremos, cumpre esclarecer a nossa posição, reforçando as ideias gerais que levaram a uma conclusão sobre o tema.

Perante o que foi, por nós exposto, verificámos que, muitas das vezes, para que se conheça a verdadeira situação tributária do contribuinte, é necessário levar a cabo procedimentos tidos como procedimentos pré-processuais que, inevitavelmente, afetam a esfera jurídica do mencionado obrigado fiscal.

Com essa necessidade de se chegar a uma verdade material, é levado a cabo um procedimento inspetivo, em que, de uma forma resumida, são designados agentes para verificar se existe uma contabilidade organizada, tendo em conta os documentos contabilísticos inerentes à atividade económica desenvolvida pelo contribuinte.

Algumas vezes, este procedimento pré-processual não tem apenas a importância inerente à verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Este procedimento pode relacionar-se com o processo penal ou com outros processos sancionatórios, apesar de terem objetivos iniciais diferentes. Enquanto o procedimento tem como objetivo primário aquela verificação ou confirmação do cumprimento das demais obrigações tributárias, o processo penal ou qualquer outro processo sancionatório tem como objetivo a verificação da existência de uma infração e a aplicação de uma determinada sanção.

Por haver essa possibilidade de interação entre o procedimento tributário e um possível processo, teremos que fazer duas perguntas. A Primeira é se se deve defender uma separação efetiva entre o procedimento e o processo. A Segunda questão a fazer é se a prova encontrada no procedimento inspetivo pode ser valorada no processo sancionatório. Por haver essa relação entre um procedimento e um processo, temos, a nosso ver, que traçar os limites dentro dos quais pode um interferir no outro. Por outras palavras, é

²³⁶ Cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal...*, ob.cit., p.209

premente confirmar a verdadeira relação entre o dever de colaboração do contribuinte e o direito à não autoinculpação.

No geral, tem que haver sempre uma concordância entre o procedimento e o processo. Resta saber se isso significa que, entre um procedimento pré-processual e o processo, existe alguma conexão. Entre nós, essa concordância nunca poderá ser conseguida através da solução que garante uma separação entre o procedimento inspetivo e o processo penal ou outro processo sancionatório.

Quebrar esta ligação entre procedimentos seria uma opinião completamente *contra legem*, uma vez que algumas normas da legislação fiscal se coordenam com as normas de processos sancionatórios²³⁷. Atrás vimos que alguns funcionários administrativos que investigam e que são competentes para exercer funções no âmbito do procedimento inspetivo podem ser os mesmos que desenvolvem a atividade instrutória em processos posteriores. Aliás, esta concentração de poderes numa única autoridade, segundo PAULO DE SOUSA MENDES²³⁸, não prejudica a ideia de um processo justo e equitativo, como fundamento, do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*, desde que seja possível a revisão das decisões condenatórias, proferidas pela referida entidade administrativa, através de recurso judicial de jurisdição plena²³⁹.

A este respeito recordamos o n.º1 do artigo 35.º do RGIT em que faz referência ao facto da notícia do crime tributário ser adquirida pelo Ministério Público ou pelos órgãos da administração tributária, pois estes últimos podem ter competência para a prática de atos de inquérito delegada pelo próprio Ministério Público. A competência destes pode ser delegada, por via do artigo 41.º do RGIT, que refere que o Ministério Público pode

²³⁷ Em sentido contrário, pronuncia-se LILIANA DA SILVA SÁ (*in O dever de cooperação...*, ob. cit., p.161), que defende, como sua proposta de alteração da legislação fiscal em vigor, que se deveria garantir uma separação de águas absoluta entre o procedimento de inspeção e o processo sancionatório. Segundo a autora, por forma a garantir-se que o contribuinte nunca seria prejudicado pela informação prestada em procedimento anterior, defende a impossibilidade dos agentes inspetivos também poderem ter competências para realizar atos de inquérito; Veja-se também, com opinião semelhante, MANUEL DA COSTA ANDRADE, (*in Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare...*, ob. cit., p.403-404), que indica que, uma coisa é verificar a constitucionalidade dos deveres de cooperação, outra coisa é a constitucionalidade por detrás da utilização dos dados recolhidos no âmbito da satisfação daqueles deveres.

²³⁸ Cfr. Mendes, Paulo de Sousa, *A Regulação financeira, o direito penal e a utilização em processo penal das provas produzidas por autoridades reguladoras financeiras*, in *Anatomia do Crime*, Revista de Ciências Jurídico-Criminais, Diretora: Maria Fernanda Palma, N.º1, Janeiro-Junho/2015, Almedina, p.140-141

²³⁹ Quanto a este argumento de possibilidade de recurso, recordamos que o nosso ordenamento já tinha consagrado a possibilidade de recorrer de decisões condenatórias e inconciliáveis com decisões proferidas por instâncias internacionais, na alínea g) do n.º1 do artigo 449.º do CPP.

permitir a realização de atos de inquérito, se estiver em causa um crime fiscal, ao diretor de finanças, ou ao Diretor da Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais.

A dificuldade quanto a uma possível separação total entre o procedimento tributário e o processo fiscal, foi constatada nos acórdãos do TEDH atrás analisados. Nomeadamente, no Acórdão J.B. vs Switzerland de 3 de agosto de 2001, o tribunal suíço referiu que seria desprovido de sentido separar o procedimento e o processo porque a Administração teria que levar a cabo dois procedimentos, em relação aos quais o contribuinte teria que garantir a sua defesa duas vezes.

A resposta à segunda pergunta está dependente da possibilidade ou não de existir uma conciliação possível entre os direitos envolvidos nos dois procedimentos. Numa rápida resposta sobre o tema, subscreve-se as palavras de PAULO MARQUES, quando este indica que o facto de *“ser a administração tributária quem inspeciona (...) e quem, não raras vezes, investiga (...), não constitui óbice a que elementos obtidos no procedimento tributário sejam utilizadas no processo de inquérito e vice-versa, desde que sejam observados os princípios da boa fé, da legalidade e da proporcionalidade”*²⁴⁰.

Assim, na nossa perspetiva, deverá haver sempre uma procura por uma concordância entre o direito e o dever, contrariamente à ideia primariamente desenvolvida pela doutrina do Direito Natural relatada por HANS KELSEN²⁴¹, de que o direito, por existir antes de qualquer ordem jurídica positiva, teria sempre prevalência sobre o dever.

Assim, é da nossa opinião que deverá garantir-se uma intercomunicabilidade probatória, isto é, que a prova obtida em procedimento inspetivo pode ser valorada num processo sancionatório. Não há nada que impeça tal valoração probatória num processo posterior, a não ser que a prova obtida seja considerada prova proibida nos termos do artigo 126.º do CPP.

Contudo, consideramos que terá que haver uma comunicabilidade probatória condicionada ou mitigada, uma vez que por detrás da decisão de valoração de prova num posterior processo sancionatório tem que existir uma operação de ponderação entre os direitos afetados.

No mesmo sentido parece ir CATARINA ANASTÁCIO, ao afirmar, embora no contexto das regras do direito da concorrência, que qualquer prova obtida num procedimento pré-

²⁴⁰ Cfr. Marques, Paulo, *A Cooperação do Contribuinte...*, ob. cit., p.313

²⁴¹ Cfr. Kelsen, Hans, *Teoria Pura do Direito*, 2.ª EDIÇÃO (1960), Almedina, 2008, p.149

processual que tenha subjacente um dever de colaboração, é essencial para um futuro processo sancionatório²⁴². Só assim se garante uma inimputabilidade por uma precária informação prestada ou por recusa injustificada de documentos contabilísticos.

Assim, o cerne da questão não está em garantir uma separação efetiva entre o procedimento e o processo tributário, na matéria probatória, pois, o dever de colaboração associado à averiguação da situação tributária do contribuinte é visto como verdadeiramente necessário para garantirmos a distribuição justa da riqueza e rendimento pelos contribuintes. Se desprezásemos o trabalho levado a cabo pelos agentes designados pela Administração Tributária, o processo sancionatório poderia cair por falta de elementos para sancionar o arguido, outrora visto como um contribuinte obrigado, por lei a colaborar na descoberta da chamada verdade material²⁴³.

Nos dias de hoje, gera-se uma grande dificuldade em chegar à imputação jurídico-penal do contribuinte, principalmente se estivermos a falar da responsabilidade de uma pessoa coletiva. Tendo em conta o referido, não retira a força do nosso argumento, a afirmação de que existem outros meios de obtenção de prova, como são exemplo, as apreensões, revistas ou buscas²⁴⁴, para recolher prova, que possa ser usada para responsabilizar o obrigado fiscal. Mesmo que a entidade competente para desenvolver a atividade instrutória, após a receção da notícia da prática do ilícito, possa dar uso a um dos meios de obtenção de prova referidos, pode haver casos em que tais meios podem não ser suficientes. Imaginemos o caso em que a entrega de um documento em específico é verdadeiramente essencial para determinar os factos constitutivos de um crime. Assim, o contribuinte, tendo conhecimento que não tinha que colaborar, ocultando alguns elementos que poderiam servir de prova, estaria sempre imbuído de um estatuto de

²⁴² Cfr. Anastácio, Catarina, *O Dever de Colaboração...*, ob. cit., p.206

²⁴³ Face à falta de elementos que pode condicionar a responsabilidade do contribuinte, parece-nos deveras pertinente a referência de PAULO DE SOUSA MENDES (*in A Regulação financeira...*, ob. cit., p.140), ao aproveitamento de toda a informação e documentação obtida numa fase pré-processual. O autor, excluindo os casos em que a entidade competente apenas tem por objetivo sancionar, refere que tal aproveitamento cria vantagens, não só pelo conhecimento ou notícia de infração, mas também pela configuração daquela informação e documentação como prova que poderá servir num futuro processo sancionatório. Todavia, o autor realça que, em princípio as entidades competentes só poderão pedir ao contribuinte documentos preexistentes e não documentos novos.

²⁴⁴ Com a utilização deste argumento para a defesa da sua posição, encontramos Bernardo, Joana Sofia Martins Sant'Ana, *O Direito à Não Autoincriminação...*, ob. cit., p.47. A autora indica que a utilização de meios de obtenção de prova normais, não gera a impossibilidade de responsabilização do obrigado fiscal, ainda que, haja uma grande resistência por parte daquele em colaborar com a Administração Tributária.

imunidade. Estatuto esse que era criado pela extrema dificuldade de criar uma ligação entre o ilícito e a atividade financeira irregular desenvolvida pelo obrigado fiscal.

A nossa posição já foi aliás defendida em direito comparado. Apesar da obrigação de informar a Administração Tributária possa cessar com o risco de autoincriminação, diz-nos CARLOS HADDAD²⁴⁵, relativamente ao ordenamento jurídico brasileiro, que nem sempre é assim. Por vezes, o contribuinte pode querer socorrer-se do princípio do *nemo tenetur*, para desenvolver atividades ilícitas, garantindo o fracasso propositado da inspeção, enquanto procedimento ideal para a descoberta da verdade material.

O problema centra-se na questão de saber como resolver o conflito existente o dever de colaboração e o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*. Sabendo que estão em jogo dois direitos fundamentais, o direito constitucional de garantir a repartição de rendimento e da riqueza e o direito à não autoincriminação, teremos que ter em conta a já referida ponderação de valores²⁴⁶.

Essa ponderação, como indicam JORGE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE²⁴⁷, não poderia ser feita sem a confirmação de dois pressupostos. O primeiro decorre da referência ao princípio da legalidade, na medida em que terá que haver uma lei que justifique a potencial restrição. O segundo pressuposto, tem como referência o n.º 2 do artigo 18.º da CRP, que faz alusão ao princípio da proporcionalidade. Dentro do núcleo essencial do referido princípio da proporcionalidade temos que avaliar as suas três dimensões: a adequação (proibição de condutas que em nada se adequavam com o fim que a entidade administrativa pretendia atingir), a necessidade ou proibição do excesso (critério da indispensabilidade do uso de uma determinada conduta ou da menor lesão para os interesses envolvidos) e a razoabilidade (os benefícios do fim a atingir têm que

²⁴⁵ Cfr. Haddad, Carlos Henrique Borlido, *O Princípio contra a Auto-Incriminação e seus Reflexos em Âmbito Tributário*, in Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v.17, n.º5, maio de 2005, p.10.

²⁴⁶ Neste sentido tornam-se relevantes as palavras de VÂNIA COSTA RAMOS (*in Nemo Tenetur e concorrência...*, ob. cit., p.180), uma vez que a autora refere que o princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare* não é um direito absoluto, podendo ser restringido para a salvaguarda de outros direitos, liberdades e garantias. Embora a autora opte por enunciar os degraus de ponderação presentes no artigo 18.º da CRP, acaba por defender, contrariamente à nossa posição, uma incompatibilidade de coexistência dos deveres de cooperação com o *nemo tenetur*, sempre que aqueles deveres apresentem uma conotação incriminatória. Trata-se de uma posição que, para nós, contraria o comentário da não absolutividade do princípio. A nosso ver, nem sempre a resposta pode ser assim tão fácil de dar. O facto da prova, recolhida no âmbito do dever de cooperação, ser considerada autoincriminatória, não exclui, antes de qualquer conclusão a ser tomada, uma operação de ponderação de direitos.

²⁴⁷ Dias, Jorge de Figueiredo/Andrade, Manuel da Costa, *Poderes de Supervisão...*, ob. cit., p.45

ser superiores à lesão que vão causar ao interesse jurídico-constitucionalmente protegido)²⁴⁸.

Complementando a ideia desenvolvida pelos autores atrás referidos, vem ALBERTO DÍAZ-PALACIOS, comentar que a aplicação de uma sanção com base em elementos recolhidos no procedimento de natureza tributária, não pode ter por base, simplesmente a aplicação de um castigo pelo contribuinte não apresentar a sua situação tributária regularizada. Principalmente, quando está em causa prova autoincriminatória e é ativado o *nemo tenetur*, tem que ser feito um exame rigoroso para se chegar à conclusão se existe legitimidade em exigir um dever de colaboração ou não²⁴⁹.

Poderia pensar-se que, pelo peso histórico e axiológico que faz parte do direito à não autoincriminação, este, numa operação de ponderação, seria mais importante que o direito a exigir a colaboração do contribuinte no cumprimento das obrigações tributárias. No entanto, seria uma ideia demasiado errada para ser verdade²⁵⁰.

Nenhum dos direitos pode ter, antes de uma ponderação no caso concreto, maior peso que o outro. Nesse sentido, não poderíamos estar mais de acordo com a posição de JORGE REIS NOVAIS, que explica que, a *“ponderação de valores em colisão (...) determina o resultado da respectiva prevalência, não sendo a valia abstracta de cada um deles que, é decisiva, mas sim o peso relativo que apresentam no caso concreto”*²⁵¹.

Se após essa ponderação no caso concreto, se se respeitar os pressupostos *supra* citados, teremos sempre uma restrição jurídico-constitucionalmente aceitável, ainda que estejamos a falar de garantias processuais próprias do direito criminal direito sancionatório penal²⁵². Assim o é, porque os direitos fundamentais envolvidos não podem ser exercidos na plenitude²⁵³.

²⁴⁸ Cfr. Sousa, Marcelo Rebelo de/Matos, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, Introdução e princípios fundamentais, 3.ª edição, D.Quixote, 2008, p.214

²⁴⁹ Díaz-Palacios, J. Alberto Sanz, *Elementos Adicionales de Análisis en Materia de No Autoincriminación Tributaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla-La Mancha, DOC. n.º 19/08, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, p.6

²⁵⁰ Explicando também a ideia de ponderação no caso concreto, encontramos LARA SOFIA PINTO (*in Privilégio contra a auto-incriminação...*, ob. cit., p.111). A autora explica que, normalmente a colaboração do arguido é vista como uma obrigação acessória que funciona como uma exceção ao direito à não autoincriminação. Assim, não poderá haver qualquer restrição ao princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*, se não houver uma lei expressa que indique nesse sentido.

²⁵¹ Novais, Jorge Reis, *As Restrições aos Direitos fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, 2003, p.573

²⁵² Neste sentido, Dias, Jorge de Figueiredo/Andrade, Manuel da Costa, *Poderes de Supervisão...*, ob. cit., p.45-46

²⁵³ Neste sentido, cfr. Anastácio, Catarina, *O Dever de Colaboração...*, ob. cit., p.209

Assim, não podendo um direito ser exercido na plenitude e não havendo a possibilidade de um direito subsistir sem uma avaliação no caso concreto, terá que se adotar sempre o critério da ponderação. Para que se faça uma correta utilização deste critério teremos que seguir dois passos obrigatórios. Primeiro, terá que se avaliar se é possível a subsistência dos dois direitos para a resolução de um determinado caso. Segundo, se a subsistência dos dois direitos não for possível, teremos que dar prevalência sobre o direito²⁵⁴.

Neste âmbito realça-se a posição de ANA PASCOAL CURADO, que apesar de abordar o tema da concorrência, indica que inexistente um direito absoluto à não autoincriminação e que os deveres de colaboração são fundamentais para a descoberta da verdade. Dito isto, na mesma esteira que temos estado a seguir, a autora defende que uma restrição ao direito à não autoinculpação, só pode ser considerada admissível se respeitarmos, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º da CRP, duas exigências: legalidade e proporcionalidade²⁵⁵.

Rejeitam-se, assim as teorias da incomunicabilidade probatória, por estas não se enquadrarem na prática às decisões que foram ao longo do tempo sendo tomadas pelo Tribunal Constitucional português e pelo TEDH. Não podemos concordar com o conteúdo destas teorias pelo facto destas parecerem defender que o *nemo tenetur* terá que ser visto como um direito absoluto que, conseqüentemente, terá que ser sempre uma posição mais privilegiada, ainda que surjam outros direitos fundamentais no seu caminho. Assim subscreve-se as palavras de VÂNIA COSTA RAMOS, quando esta afirma que a “*consagração de deveres de cooperação suscetíveis de conduzir à auto-incriminação e a consagração de sanção pelo incumprimento desses deveres constituirão sempre uma restrição àquele princípio. (...) O nemo tenetur não é, todavia, um princípio absoluto, subtraído a ponderação*”²⁵⁶.

Rejeita-se, desta forma, a defesa da posição pouco flexível tomada por alguns autores, de que os elementos obtidos durante o procedimento de inspeção nunca poderão ser utilizados para futuros fins sancionatórios, uma vez que o fim daquele procedimento não é apenas a verificação do cumprimento das obrigações tributárias²⁵⁷.

²⁵⁴ Cfr. Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação...*, ob. cit., p.146

²⁵⁵ Cfr. Curado, Joana Pascoal, *As averiguações preliminares da CMVM...*, ob. cit., p.262-264

²⁵⁶ Ramos, Vânia Costa, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Concorrência...*, ob. cit., p.179-180

²⁵⁷ Da opinião que se deve garantir uma separação efetiva entre o procedimento de inspeção tributária ancorado por um dever de colaboração e o processo sancionatório, confira-se, Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, (*in O Direito à não auto-inculpação...*, ob. cit., p.52), que não percebem a possibilidade da “*opção de interligar o processo de fiscalização, dirigido ao apuramento e correção das situações tributárias, e o processo sancionatório, deixe o contribuinte à mercê da Administração, ao ponto de poder ser transformado (...) em figura central da própria*

Para quem defende uma impossibilidade de comunicabilidade de prova entre o procedimento administrativo e o processo sancionatório, normalmente defende uma separação efetiva entre o procedimento e o processo mencionados. Na defesa desta tese, encontramos FRANCISCO JIMÉNEZ, que explica que, embora seja inegável a existência do dever do contribuinte de colaborar com a Administração Tributária, principalmente quando estamos perante uma inspeção tributária, a falta dessa colaboração não pode servir para aplicar uma sanção num processo posterior²⁵⁸. Mais informa o autor, que os fins a seguir pela Administração Tributária, adjacentes ao objetivo de liquidação, são muito diferentes dos fins a serem prosseguidos num processo fiscal sancionador. Só deste modo, segundo FRANCISCO JIMÉNEZ, podemos travar a habitual aplicação de sanção após a constatação de um rendimento não declarado pelo obrigado fiscal ou pela falta de uma “*quota tributária*”²⁵⁹.

Esta afirmação marca, não só uma separação injustificada entre um procedimento administrativo e um processo sancionatório, como também retira toda a aplicabilidade do direito à não autoincriminação no decorrer de um procedimento de inspeção tributária.

Tanto no procedimento de inspeção tributária como no processo sancionatório tributário, pode existir uma limitação das garantias do contribuinte, suficientemente forte para a invocação do princípio do *nemo tenetur se ipsum accusare*. Desta forma, ainda que imaginemos um procedimento inspetivo em que as provas adquiridas são posteriormente valoradas num processo sancionatório por uma pura e cega necessidade de investigação, tal não significará que o arguido esteja totalmente desprotegido.

O que acabámos de referir pode ser comprovado por dois aspetos. O primeiro pode ser explicado pelo âmbito temporal do princípio em questão. O segundo tem a sua explicação pela existência de normas que restringem o dever de colaboração no âmbito de um procedimento inspetivo.

Como já tivemos oportunidade de comunicar, o *nemo tenetur* aplica-se num momento anterior ao do processo sancionatório, não existindo necessidade do contribuinte ter o estatuto de arguido. Lembra-se que, segundo a alínea j) do n.º3 do artigo 62.º do RCPIT, no final do procedimento de inspeção é realizado um relatório em que, entre outras informações relevantes, se descrevem as infrações verificadas dos autos de notícia

condenação.”; Veja-se, com a mesma orientação, Bernardo, Joana Sofia Martins Sant’Ana, *O Direito à Não Autoincriminação...*, ob. cit., p.45.

²⁵⁸ Cfr. Jiménez, Francisco Javier Martín, *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*, editorial LEX NOVA, VALLADOLID, 2000, p.94

²⁵⁹ Cfr. Jiménez, Francisco Javier Martín, *El Procedimiento de...*, ob. cit., p.94-95

levantados e dos documentos de correção emitidos. Esse relatório pode levar a que mais tarde possa ser levantado um processo contra o contribuinte. Ora, se o contribuinte verificar, na altura, que as infrações relatadas apresentam uma conexão com a sua recusa de colaboração com os funcionários da Administração Tributária, pode constituir-se como arguido, ao abrigo do n.º2 do artigo 59.º e da alínea a) do n.º1 do artigo 58.º do CPP. Assim o contribuinte pode pedir a sua constituição como arguido, se, pelo relatório final de inspeção tributária, se chegar à conclusão de que existe uma suspeita da prática de um ilícito de natureza fiscal.

Desta forma, havendo a garantia de que o contribuinte (neste momento, com um estatuto de arguido) está, de certa forma protegido, ainda que possa haver, contra si, prova autoincriminatória aproveitada, não podemos concordar com posições que aprovam a existência de deveres de colaboração, apenas quando estes são usados num processo com fins não sancionatórios. Apesar de apresentarem uma posição sólida, que respeitamos, não podemos concordar com AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS²⁶⁰. Não nos parece coerente que se defenda uma separação de processos e uma inutilização da prova recolhida de um procedimento inspetivo num outro processo, e depois aceitar, exceções a essa separação de processos. Neste caso, os autores consideram uma exceção à separação de processos, a hipótese dos documentos ou outras informações solicitadas, evidenciarem a prática de crimes graves, como são os casos de crimes de terrorismo, contra a vida ou outros especialmente lesivos (por exemplo, violação). Em nosso entender, numa sociedade que, sobretudo sofreu uma alteração ao nível de criminalidade dominante (pois passou a haver com maior frequência, a prática de crimes fiscais), não podemos, sem uma apreciação do caso concreto, optar por um catálogo de crimes que detém especial gravidade. Optar pelo critério da gravidade do crime pode não ser um critério fiável. Um crime fiscal, tal como o catálogo de crimes identificados, pode ser especialmente danoso ou altamente atentatório da estrutura tributária criada e configurada pelo Estado, e, como tal, pela sua especial gravidade, merecer a conjugação da informação recolhida entre os dois processos.

Em segundo lugar a existência de restrições ao dever de colaboração, retira o sentido da afirmação de que o princípio do *nemo tenetur* não poderia ser aplicado no procedimento

²⁶⁰ Cfr. Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *O Direito à não auto-inculpação...* ob. cit., p.52

inspetivo porque tornaria impossível garantir o cumprimento dos deveres de colaboração²⁶¹.

Apesar da alínea d) do n.º4 do artigo 63.º da LGT, referir que, a violação de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos nos termos da CRP e da Lei, faz cessar os deveres de cooperação, tal não compromete a nossa opinião. É verdade que quando o artigo fala em “direitos”, podemos incluir aqui o direito à não autoincriminação. Todavia, na nossa opinião, não é de todo um impedimento para que ainda, assim, possa existir a obrigação do contribuinte colaborar.

Assim, ainda que, se possa configurar uma hipótese em que o direito à não autoinculpação é ofendido ou restringido, pode configurar-se um de dois cenários. Ou se consegue coordenar o direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração, ou, prevalecerá um dos direitos. O que significa que, assim como podemos chegar a uma hipótese de verificação do conteúdo da alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º da LGT, também podemos, através de uma operação de ponderação de direitos, chegar à conclusão de que o contribuinte tem o dever de colaborar.

Não deixam de ter razão AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS, quando referem que a Administração Tributária não tem o direito de transformar o contribuinte em “*fornecedor exclusivo ou principal de prova contra si*”²⁶², mas somos da opinião que, em princípio, a prova obtida num procedimento tributário pode ser posteriormente valorada, desde que não seja considerada prova proibida, nos termos do artigo 126.º do CPP. Justifica-se a impossibilidade de valoração de prova proibida pela inadmissibilidade de, no nosso sistema, haver uma presunção de culpa²⁶³.

Com a mesma opinião que a nossa, encontramos GERMANO MARQUES DA SILVA, que resume o que referimos, explicando que, somente “*as provas proibidas não são*

²⁶¹ Referindo a inviabilidade de aplicação do *nemo tenetur* na fase de inspeção tributária, Bernardo, Joana Sofia Martins Sant’Ana, *O Direito à Não Autoincriminação...*, ob. cit., p.45-46

²⁶² Cfr. Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *O Direito à Não Auto-Inculpação...*, ob. cit., p.57; Com um raciocínio idêntico, vem JOANA BERNARDO (*in O Direito à Não Autoincriminação...*, ob. cit., p.48), referir que existe um risco da Administração Tributária solicitar informações com o único objetivo de sancionar o contribuinte, apenas por haver uma suspeita da prática do crime. Acrescenta a autora que é inegável que, neste tipo de situações, o exercício exagerado dos sólidos poderes de investigação da Administração Tributária pode gerar uma deturpação do fim (não primariamente sancionatório) do procedimento administrativo.

²⁶³ Quando referimos que inexistente uma presunção de culpa, queremos dizer que o arguido presume-se inocente e nunca pode ser considerado um meio de prova. Quanto a este aspeto, veja-se, FERNANDO GONÇALVES e MANUEL JOÃO ALVES (*in, A Prova do Crime, Meios legais para a sua obtenção*, Almedina, 2009, p.62), quando explicam que não se pode garantir um “*tratamento privilegiado da confissão como meio de prova, tantas vezes obtida mediante tortura física e psicológica nos idos do processo de estrutura inquisitória (...)*”.

admitidas em processo penal e as que forem obtidas no exercício legal da inspeção tributária e com respeito pelas respectivas normas não são provas proibidas”²⁶⁴. O autor, em sintonia com o seu raciocínio anterior, explica que, não existe problema de valoração de documentos, considerados obrigatórios (ainda que possam gerar a incriminação do obrigado fiscal), ou seja, documentos que já faziam parte do dever acessório de cooperação do contribuinte. Esses documentos são documentos pré-existentes que retratam a contabilidade e são, por isso, essenciais para o cumprimento dos deveres tributários. O direito à não autoincriminação só podia ser posto em causa, se a Administração Tributária, exigisse a prestação de informações verbais ou a entrega de documentos sem fundamento, com o objetivo único ou primário de sancionar o contribuinte pela simples suspeita da prática de um ilícito²⁶⁵.

Para finalizar esta tópica cabe-nos dizer que, nem sempre a questão da comunicabilidade da prova se coloca. Estamos a abordar casos em que se denota a existência de uma conduta reparadora por parte do contribuinte e portanto, a conseqüente desnecessidade de se iniciar um processo sancionatório.

Aqui, em princípio, não poderá haver aplicação do princípio do *nemo tenetur*. Não faria sentido aplicar o princípio se o contribuinte colabora com a Administração Tributária e compromete-se voluntariamente a regularizar a sua situação tributária. Neste sentido, é relevante, a alínea d) do artigo 56.º do RGIT. Este artigo refere que a declaração por parte do obrigado tributário a pedir a regularização tributária, impede a ocorrência de um processo contraordenacional.

Para além disso, vem igualmente o artigo 22.º do RGIT, definir que pode haver dispensa de pena, se o contribuinte satisfizer três critérios: a) ilicitude e a culpa não podem ser muito graves; b) a dívida tributária tem que ser regularizada até ao momento da acusação; e c) não podem existir razões de prevenção que justifiquem um impedimento à dispensa de pena. Também a coima pode ser reduzida, segundo o disposto na alínea c) do n.º1 do artigo 29.º do RGIT, sendo que tal constará no relatório final de inspeção tributária, segundo o disposto no artigo 58.º do RCPIT.

²⁶⁴ Cfr. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, ob. cit., p.180

²⁶⁵ Cfr. Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, ob. cit., p.178

Conclusões

- O Direito à não autoinculpação é um direito internacionalmente reconhecido que tem como fundamento a ideia de um processo equitativo e é expressão das garantias de defesa, consagradas no artigo 32.º da CRP;
- Não havendo dúvida sobre o fundamento do princípio do *nemo tenetur*, também não há dúvida sobre a sua natureza constitucional, embora inexista hoje em dia uma norma que faça uma referência expressa ao princípio;
- O artigo 16.º da CRP é uma verdadeira “*porta*” de receção de um princípio regulado no artigo 6.º da CEDH. É essa “*porta*” que garante a eficácia do *nemo tenetur se ipsum accusare*, enquanto direito constitucional;
- O direito constitucional de não garantir para a própria incriminação implica a desnecessidade de facultar prova incriminatória às entidades competentes;
- Na aferição do que será uma prova autoincriminatória adota-se um conceito maximalista, ou seja, a proteção do princípio do *nemo tenetur*, abrange não só o direito ao silêncio, enquanto direito de não prestar declarações autoincriminatórias, mas também o direito a não facultar documentos ou qualquer outro elemento não verbal contra a sua vontade;
- A amplitude do *nemo tenetur*, não se manifesta apenas no âmbito material, mas também no âmbito subjetivo;
- Deste modo, à semelhança da pessoa singular que goza dos direitos de defesa presentes na CPP, também a pessoa jurídica goza no direito português da proteção do direito à não autoinculpação;
- Essa proteção da pessoa jurídica é atribuída, porque também esta goza da possibilidade de ser responsabilizada, jurídico-penalmente falando;
- A aplicação do princípio à pessoa jurídica, não tem sido aceite, de igual forma, na jurisprudência internacional. Principalmente no caso **Hale vs Henkel**, em que foi rejeitada a aplicação do princípio com a alegação de que uma empresa é considerada uma criação do Estado, e como tal, a não entrega de documentos poderia significar uma imunidade sancionatória;
- A proteção ampla do *nemo tenetur* pode ser concedida em qualquer processo sancionatório, não sendo exclusiva de um processo com natureza penal;

- Para além de não existir uma limitação ao nível da natureza do processo, a proteção do princípio, pode ser atribuída ainda numa fase embrionária, onde a pessoa ainda possui apenas o estatuto de suspeito. Contudo, a garantia à não autoincriminação apresenta uma maior efetividade quando o suspeito, se constitui como arguido segundo o disposto no n.º2 do artigo 59.º do CPP;
- Desde a constituição como arguido, o mesmo gozará de uma proteção contra a autoincriminação até ao trânsito em julgado da sentença;
- Verificada a importância do *nemo tenetur*, como direito de defesa, o seu não cumprimento, provocará duas consequências. A Primeira será a não valoração das declarações prestadas, se se constatar irregularidades na constituição como arguido. A segunda, será a proibição de valoração de prova, quando obtida contra a vontade ou a livre iniciativa do arguido, segundo o disposto no artigo 126.º do CPP;
- No que concerne, ao tema do conflito entre a realização de cooperação tributária e o direito à não autoinculpação do contribuinte, podemos retirar algumas conclusões;
- Entre o contribuinte e a Administração Tributária existe uma cooperação recíproca que tem como objetivo a prossecução dos fins de um sistema fiscal virado para a tributação adequada ao rendimento declarado por cada pessoa singular e pessoa jurídica;
- Contudo, o contribuinte, em virtude da legislação fiscal em vigor, tem os seus deveres mais vinculados, uma vez que o contributo daquele reveste-se de especial relevância para a descoberta de uma verdade material;
- Esses deveres, embora tidos como acessórios, apresentam uma estreita ligação à obrigação principal: o pagamento do imposto;
- O dever de cooperação do contribuinte para com a Administração Tributária, apresenta uma maior importância no procedimento de inspeção tributária, regulado no RCPIT (ou Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), aprovado pelo Decreto-Lei n.º413/98, de 31 de dezembro;
- No Diploma atrás referido, podemos constatar que o objetivo principal da inspeção tributária, é combater formas de fraude fiscal e garantir uma repartição justa de rendimentos;

- O não cumprimento dos deveres de colaboração podem gerar consequências fiscais (na medida em que a Administração Tributária faz uso de métodos de avaliação indiciária para a descoberta de uma verdade presumida), penais (no pressuposto de que quem não colaborou pode ser acusado da prática do crime de desobediência), e de natureza contraordenacional;
- Por vezes os deveres de cooperação podem coordenar-se com o princípio do *nemo tenetur*, uma vez que, a prova incriminatória, recolhida pela Administração Tributária, pode ser utilizada, contra o contribuinte, no processo sancionatório;
- Nesse sentido, temos disponível duas teses para tentar solucionar o problema da utilização da prova (obtida em procedimento inspetivo), num processo sancionatório;
- A tese que rejeita a valoração da prova no processo sancionatório, apoia-se na ideia de que o contribuinte, uma vez que é obrigado a cooperar, vê-se sem alternativa para escapar à sua própria incriminação;
- No sentido inverso, a tese que aceita a valoração da prova em processo sancionatório apoia-se na ideia de que, só são, em princípio, proibidas a valoração de provas, se se preencherem os pressupostos de aplicação do artigo 126.º do CPP;
- Dito isto, faz sentido, a nosso ver, garantir uma comunicabilidade da prova;
- Não podemos ver os deveres de cooperação, como deveres que destroem toda a hipótese do arguido ter uma decisão jurisdicional que lhe seja favorável;
- Apesar da Administração Tributária poder controlar a recolha de provas num determinado procedimento inspetivo e, com base nelas, decidir instaurar inquérito através da delegação de funções do Ministério Público, nem sempre tal constitui uma acumulação de poderes, eternamente atentatória dos direitos de defesa do arguido;
- O contribuinte (com o estatuto de arguido), quando, vê o seu direito à não autoincriminação afetado, tem sempre a proteção dada pelo artigo 18.º da CRP;
- Utilizando o já mencionado **Acórdão n.º340/2013** (conselheiro: João Mariano), reiteramos que, só após de uma operação de ponderação entre os direitos e/ou interesses constitucionais envolvidos, isto é, após a verificação dos requisitos de legalidade, proporcionalidade e adequação, se poderá concluir pela prevalência ou não do princípio do *nemo tenetur*.

Bibliografia

- Andrade, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra editora, 1992;
- Andrade, Manuel da Costa, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Direito Tributário. Ou a Insustentável Indolência de um Acórdão (N.º340/2013) do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014;
- Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2011;
- Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2011;
- Albuquerque, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2008;
- Anastácio, Catarina, *O Dever de colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação por infração às regras de defesa da concorrência e o princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, Número 1, Janeiro – Março 2010, Almedina,
- Antunes, Paulo José Rodrigues, *Infrações Fiscais e seu Processo*, Regime Geral de 2001/2 Anotado, Almedina, 2002;
- Barreto, Ireneu Cabral, *A Convenção Europeia dos Direitos do Homem Anotada*, 2015 – 5.ª Edição Revista e Atualizada, Almedina;
- Bernardo, Joana Sofia Martins Sant`Ana, *O Direito à Não Autoincriminação e os Deveres de Colaboração com a Administração Tributária*, Tese de Mestrado, Março de 2014;
- Bravo, Jorge dos Reis, *Direito Penal de Entes Colectivos*, Ensaio sobre a Punibilidade de Pessoas Colectivas e Entidades Equiparadas, Coimbra Editora, 2008;

- Brandão, Nuno, *O Regime Sancionatório das Pessoas Coletivas na Revisão do Código Penal*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. III, Coimbra Editora, 2009;
- Brito, Miguel Nogueira de, *Propriedade Privada: Entre o Privilégio e a Liberdade*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010;
- Brito, Teresa Quintela de, *A Determinação das Responsabilidades Individuais no Quadro de Organizações complexas*, Direito Sancionatório das Autoridades Reguladoras, Maria Fernanda Palma/Augusto Silva Dias/Paulo de Sousa Mendes (Coord.), Coimbra: Coimbra Editora, 2009;
- Caldeira, João Fernando Damião, *O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, Universidade do Minho Escola de Direito, 2011;
- Canotilho, J.J. Gomes e Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 2007, Coimbra Editora;
- Campos, Diogo Leite de/Rodrigues, Benjamim Silva/Sousa, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária*, Comentada e Anotada, VISLIS Editores, setembro, 2003;
- Castro, Bruna Abranches Arthidoro de, *O Fundamento Constitucional do Direito à Não Auto – incriminação, uma análise do Nemo tenetur se detegere, como corolário do direito ao silêncio e da presunção de inocência*, Relatório apresentado às Prof.(as) Dr(as). Ana Fernanda Neves e Maria José Rangel Mesquita, regentes da disciplina de Direitos Fundamentais, intitulada Garantia Jurisdicional, Europeia e Internacional dos Direitos Fundamentais, ministrada no Mestrado Científico em Ciências Jurídico Criminais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, como requisito para conclusão da parte académica correlata ao Mestrado científico, Lisboa, 2010;
- Costa, Joana, *O Princípio Nemo Tenetur na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*, Relatório do Seminário de Direito Processual Penal, Mestrado Científico em Ciências Jurídico-Criminais, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2009-2010;
- Curado, Ana Pascoal, *As Averiguações Preliminares da CMVM no Âmbito da Luta contra a Criminalidade Financeira: Natureza Jurídica e Aplicação do Princípio Nemo Tenetur*, Revista de Concorrência e Regulação, Ano III, n.º9, Janeiro-Março 2012, Almedina;

- Dias, Augusto Silva, *Crimes e Contra-ordenações Fiscais*, Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários, Vol. II, Problemas Especiais, Coimbra Editora;
- Dias, Augusto Silva, *O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do Código dos Valores Mobiliários*, in Separata de Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2010;
- Dias, Jorge de Figueiredo e Andrade, Manuel Costa de, *Poderes de Supervisão, Direito ao Silêncio e Provas Proibidas (Parecer)*, in Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Almedina, 2009;
- Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais, A Doutrina Geral do Crime*, 2.^a Edição (Reimpressão), Coimbra Editora, 2011;
- Dias, Jorge de Figueiredo, *Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal*, in Jornadas de Direito Processual Penal, Almedina, 1991;
- Dias, Augusto Silva e Ramos, Vânia Costa, *O Direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no Processo Penal e Contra-ordenacional Português*, Coimbra Editora, 2009;
- Díaz-Palacios, J. Alberto Sanz, *Elementos Adicionales de Análisis en Materia de No Autoincriminación Tributaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla-La Mancha, DOC. n.º 19/08, Instituto de Estudios Fiscales, 2008;
- Gama, António, *Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário versus direito ao silêncio do arguido*, in Cursos de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, Centro de Estudos Judiciários, 2013;
- Gaspar, António Henriques, *A influência da CEDH no diálogo interjurisdicional*, Revista JULGAR, n.º7 – Janeiro/Abril, 2009, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, Coimbra Editora
- Gonçalves, Fernando/Alves, Manuel João, *A Prova do Crime*, Meios legais para a sua obtenção, Almedina, 2009;

- Haddad, Carlos Henrique Borlido, *O Princípio contra a Auto-Incriminação e seus Reflexos em Âmbito Tributário*, in Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v.17, n.º5, maio de 2005;
- Jiménez, Francisco Javier Martín, *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*, editorial LEX NOVA, VALLADOLID, 2000;
- Kambali, Amélia Bernardo, *Inspeção Tributária e seus eventuais vícios*, Dissertação de Mestrado Forense - vertente civil e empresarial, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Lisboa, 2013;
- Kelsen, Hans, *Teoria Pura do Direito*, 2.ª EDIÇÃO (1960), Almedina, 2008;
- Lima, Sofia Belo Campos de, *Âmbito do nemo tenetur se ipsum accusare no direito processual penal português*, com destaque para a sua aplicabilidade aos casos de recolha de provas por intrusão corporal, Trabalho final no âmbito do Mestrado Forense, sob a orientação do Prof. Henrique Salinas, Junho de 2014;
- Menezes, Sofia Saraiva de, *O Direito ao Silêncio: A Verdade por Trás do Mito*, Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias e defesa em processo penal, Coordenação: Teresa Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da costa Pinto, Almedina, 2016;
- Machado, Jónatas E. M./Raposo, Vera L. C., *O Direito à Não Auto-incriminação e as Pessoas Colectivas Empresariais*, Direitos Fundamentais, Justiça n.º.8-Jul/Set.2009;
- Marques, Paulo, *A cooperação do contribuinte no procedimento de inspeção tributária e a prova em processo criminal fiscal*, in Revista Portuguesa de Contabilidade, n.º014, vol. IV, 2014;
- Marques, Paulo, *A inspeção tributária, os métodos indiretos e a prova no processo penal*, in Revista do Ministério Público, Ano 136 n.º141, Janeiro/Março de 2015;
- Martinho, Helena Gaspar, *O direito ao silêncio e à não-autoincriminação nos processos sancionatórios do direito comunitário da concorrência – Uma análise da jurisprudência dos tribunais comunitários*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, Número 1, Janeiro-Março 2010, Almedina;
- Martínez, Juan Lopez, *Los deberes de información tributaria*, Editorial Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, 1992;

- Matos, Pedro Vidal, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra Editora, 2010;
- Mendes, Paulo de Sousa, *As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, número 1, Janeiro-Março 2010, Almedina
- Mendes, Paulo de Sousa, *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2013;
- Mendes, Paulo de Sousa, *O Dever de Colaboração e as Garantias de Defesa no Processo Sancionatório Especial por Práticas Restritivas da Concorrência*, in JULGAR, N.º9, 2009;
- Mendes, Paulo de Sousa, *A Regulação financeira, o direito penal e a utilização em processo penal das provas produzidas por autoridades reguladoras financeiras*, in Anatomia do Crime, Revista de Ciências Jurídico-Criminais, Diretora: Maria Fernanda Palma, N.º1, Janeiro-Junho/2015, Almedina;
- Mendes, Paulo de Sousa, *O efeito – à – distância das proibições de prova*, in Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n.º74, jul. 2013;
- Milheiro, Tiago Caiado, *Breve excursão pela prova penal na jurisprudência nacional*, in JULGAR, n.º18, 2012, Coimbra Editora;
- Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012;
- Morais, Rui Duarte, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina, 2009;
- Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 2010, 6.ª Edição, Almedina;
- Novais, Jorge Reis, *As Restrições aos Direitos fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, 2003;
- Novais, Jorge Reis Novais, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004;
- Palma, Maria Fernanda, *A constitucionalidade do artigo 342.º do Código do Processo Penal (O direito ao silêncio do arguido)*, in Separata da Revista do Ministério Público n.º 60, Lisboa, 1995;
- Pinto, Frederico de Lacerda da Costa, *Supervisão do Mercado, Legalidade e Direito de Defesa em Processo de Contra-Ordenação (Parecer)*, in Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Almedina, 2009;

- Pinto, Lara Sofia, *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido, Case study: revelação coactiva da password para descriptação de dados – resistance is futile ?*, in Prova Criminal e Direito de Defesa, Estudos sobre teoria da prova e garantias e defesa em processo penal, Coordenação: Teresa Pizarro Beleza/Frederico de Lacerda da costa Pinto, Almedina, 2016;
- Ramos, Vânia Costa, *Corpus Juris 2000, Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e nemo tenetur se ipsum accusare*, Seminário de Direito Processual Penal, Professora Doutora Maria Fernanda Palma, Professor Doutor Augusto Silva Dias, Curso de Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais, Ano 2004/2005;
- Ramos, Vânia Costa, *Nemo Tenetur se ipsum accusare e concorrência – Jurisprudência do Tribunal de Comércio de Lisboa*, in Revista de Concorrência e Regulação, Ano I, Número 1, Janeiro – Março 2010, Almedina;
- Rocha, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5.ª Edição, outubro 2014, Coimbra Editora;
- Rocha, Manuel Lopes, *A Responsabilidade Penal das Pessoas Coletivas – Novas Perspetivas*, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Centro de Estudos Judiciários, 1ª. Edição, Coimbra, 1985;
- Rodríguez, Rafael Luna, *El derecho a no autoincriminarse em el ámbito sancionador tributario costarricense, Comentario al Voto n.º 2000-I I 403 de 20 de diciembre de 2000 de la Sala Constitucional*, Revista de Derecho Publico, n.º 3, 2006;
- Sá, Liliana da Silva, *O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação*, Revista do Ministério Público, n.º107, Ano 27, Julho-Setembro de 2006;
- Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- Silva, André Festas da, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Dislivro, 2008;
- Silva, Germano Marques da, *Curso de Processo Penal*, II, Editorial VERBO, 2008;

- Silva, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário (Relatório), Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário (Lição de Síntese)*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009
- Sousa, Jorge Lopes de/Santos, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 2.^a Edição, Áreas Editora, 2003;
- Sousa, Marcelo Rebelo de/Matos, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, Introdução e princípios fundamentais, 3.^a edição, D.Quixote, 2008;
- Vilela, Alexandra, *Considerações acerca da Presunção de Inocência em Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, 2000;
- Veloso, Luís Miguel Braga, *Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal*, Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário, Trabalho realizado sob a orientação do Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha e co-orientação do Professor Doutor Mário Ferreira Monte, Universidade do Minho, 6 de Setembro de 2012.

Jurisprudência

Tribunal Constitucional

- Acórdão do TC n.º 695/95, Proc.º n.º 351/95, Sec. 1ª, Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>
- Acórdão do TC n.º 461/2011, Processo n.º 366/11, 2.ª Secção, Relator: Conselheira Catarina Sarmento e Castro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>
- Acórdão do TC n.º 180/2007, com o processo n.º 890/06, 2.ª Secção, Relator: Conselheiro Mário Torres, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>
- Acórdão do TC n.º 340/2013, da 2.ª Secção do TC, Processo n.º 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>
- Acórdão do TC n.º 695/95 Proc.º n.º 351/95, Sec. 1ª, Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Tribunal de Relação de Guimarães

- Acórdão do Tribunal de Relação de Guimarães, de 12/03/2012, Processo n.º 82/05.9IDBRG. G1, Relator Ana Teixeira e Silva, disponível em www.dgsi.pt

Tribunal de Relação do Porto

- Acórdão do Relação do Porto, de 27/02/2013, processo n.º 15048/09.1IDPRT.P1, Relator: Ernesto Nascimento, disponível em www.dgsi.pt

- Acórdão da Relação Porto, Processo n.º290/07.8GNPRT.P1 de 17/06/2009, Relator: Olga Maurício, disponível em www.dgsi.pt

Tribunal da Relação de Évora

- Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Processo n.º 95/08.9IDFAR.E1, de 12/06/2012, Relator: António João Latas, disponível em www.dgsi.pt

Supremo Tribunal Americano

- Miranda vs. Arizona (No. 759), 384 U.S. 436, 13 de junho 1966, disponível em <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/384/436>
- Hale vs. Henkel, 201 U.S. 43 (1906), No. 340, de 12 de junho de 1906, disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/201/43/case.html>
- Boyd vs. United States, n.º 116 U.S. 616 de 1886, disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/116/616/case.html>

Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

- Engel e outros vs Países Baixos, de 8 de junho de 1976, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Mannesmannrohren-Werke AG vs Comissão, Processo T-112/1998, de 20 de fevereiro de 2001, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Funk vs France de 25 de fevereiro de 1993, sentença n.º 10828/84, caso n.º 82/1991/334/407, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>
- J.B vs. Suíça de 3 de maio de 2001, sentença n.º 31827/96, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Saunders vs. Reino Unido de 17 de dezembro de 1996, sentença n.º1918791, caso n.º 43/1994/490/572, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>