



• U • C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Henrique Guimarães de Azevedo

A DECLARAÇÃO DE ATIVIDADE CRIMINOSA COM PROVEITO ECONÔMICO  
NO IMPOSTO SOBRE RENDIMENTOS E SEU REFLEXO NA PERSEGUIÇÃO  
PENAL

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do  
2º ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização  
em Ciências Jurídico-Criminais.

Orientador: Doutor Manuel da Costa Andrade.

Coimbra, 2015.

## AGRADECIMENTOS

Não posso deixar de iniciar os meus reconhecimentos sem agradecer, de forma abstrata, à Universidade de Coimbra, cuja magnífica história, que o aluno contemplativamente se submerge em suas linhas arquitetônicas e em suas vastas bibliotecas, nos traz a certeza que naquele templo do saber o conhecimento deve ser absorvido com uma especial sensação de prazer, estupefação, respeito e dedicação.

O agradecimento é ainda maior ao corpo docente da Universidade, e, em especial, aos Senhores Doutores Antonio Nunes Pedro Caeiro, Rui Manuel de Figueiredo Marcos e Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares Silva, os quais demonstraram cabalmente que é possível aliar o vasto conhecimento e cultura com a humildade e paciência em ensinar e debater ideias.

Agradeço de forma destacada ao meu Orientador, Senhor Doutor Manuel da Costa Andrade, que, desde o início das aulas, me fez aumentar o desejo em aprofundar essa investigação e concluir o mestrado, com o seu interesse pelo tema central da presente investigação, com os seus livros gentilmente doados e com as suas ponderações. A sua erudição e ao mesmo tempo a sua simplicidade, junto da sua capacidade de dialogar e ensinar com tanta naturalidade e fluidez, foram essenciais para a tese e, sobretudo, são e serão para o enfrentamento da vida.

Agradeço ao colega e amigo Gustavo Ribas, que foi o indutor da ideia de fazer o Mestrado em Coimbra e o companheiro em todos os momentos da longa e prazerosa jornada em Portugal. A amizade, a solidariedade, os ensinamentos, as pesquisas em conjunto, e, sobretudo, o compartilhamento de sorrisos e lágrimas transformaram o amigo em um porto seguro e em um irmão para toda a vida.

Agradeço ainda aos meus colegas e hoje amigos Ana, Cristiano, Gilvardo, Magno, Patrícia Raíssa, Maeve e Sérgio pelo companheirismo, paciência, ensinamentos e sorrisos, agradecimentos que estendo a todos os demais colegas de turma.

Por fim, de forma muito especial e amorosa, agradeço a minha mulher, Charlene Coser Dalcol porque se estive em Portugal, se fiz os *papers* e se escrevi a tese foi graças a sua compreensão, ao seu auxílio, a sua dedicação, ao seu incentivo, as suas broncas, ao seu infinito amor, ao seu grandioso trabalho, aos seus inúmeros ensinamentos e a certeza que a encontraria quando do meu regresso ao Brasil. Não tenho a menor dúvida em afirmar que se fosse permitida a coautoria em uma tese de mestrado o seu nome estaria ao lado do meu.

“A ânsia humana pela verdade, que, em seu holocausto, tantas vidas vêm, de há muito, consumindo, tem na justiça penal, impelido legisladores e juristas à pretensão de ouvi-la da boca do próprio indiciado”.

*Jorge Alberto Romeiro*

## RESUMO

O imposto sobre rendimentos recai sobre atividades lícitas e ilícitas que resultem em acréscimo patrimonial no Brasil e em Portugal. Nesses países, o contribuinte é obrigado a colaborar com as autoridades fiscais no procedimento de apuração e pagamento do tributo. No imposto sobre rendimentos o contribuinte deve informar ao Fisco, nas datas estabelecidas pelos Estados, todas as atividades praticadas durante o ano fiscal, inclusive as criminosas, como também realizar o pagamento do imposto devido, sob pena do cometimento de um crime tributário. Há ainda a exigência de o contribuinte entregar documentos entendidos como essenciais aos agentes tributários, pois a omissão também poderá ensejar a responsabilização penal. Devido à comunicabilidade obrigatória entre a esfera fiscal e a penal, estabelecida na lei de ambos os países, as informações colhidas no procedimento fiscal que indiquem indícios de práticas delituosas devem ser repassadas para fins de perseguição penal às autoridades competentes, o que resulta em um conflito entre a colaboração do contribuinte com o princípio da não autoincriminação, como também com o instituto da consunção, já que a omissão da prática criminosa é parte ínsita do sucesso delituoso, objetivado pelo agente. O crime fiscal omissivo representa, nesse sentido, um *pós-factum* impunível. Com fundamento em tais pressupostos, são analisados os sistemas tributários no Brasil e em Portugal, os princípios da não autoincriminação e da consunção e, ao final, as soluções que possam compatibilizar a obrigatoriedade de colaboração do contribuinte do imposto sobre rendimentos quando praticada uma atividade criminosa e o respeito à sua não autoincriminação e às regras do concurso aparente de normas.

**Palavras-chave:** Sistema Tributário. Imposto sobre Rendimentos. Colaboração do Contribuinte. Crime Fiscal. Princípio da não autoincriminação. Consunção. Pos-Factum Impunível.

## ABSTRACT

The income tax falls on illegal activities that result in equity increase, both in Brazil and in Portugal. In these countries, the taxpayer is required to cooperate with the tax authorities during the assessment procedure and payment of the tax. In income tax the taxpayer must inform the tax authorities, on the dates established by the states, all activities performed during the fiscal year, including criminal, as well as make the payment of the tax due, otherwise the commission of a tax crime. There is also the requirement that the taxpayer deliver documents understood as essential to tax agents, failing also to commitments of criminal offenses. Due to mandatory communicability, established in the law of both countries, the information gathered in the tax procedure to indicate evidence of criminal activities be passed to prosecution purposes, there is a conflict of taxpayer collaboration with the principle of non self-incrimination, but also the omission in the information represent a post-factum no punishment, within the principle of absorption. Based on these assumptions, analyzes the tax systems in Brazil and Portugal, the principles of non self-incrimination and absorption and at the end, the solutions that can reconcile the collaboration of compulsory income tax the taxpayer when practiced criminal activity and respect for their non self-incrimination and rules of apparent competition rules.

**Keywords:** Tax System. Income Tax. Collaboration Taxpayer. Tax Crime. Principle of Non- Self-Incrimination. Absorption. Later Fact Not Punished.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-Lei

HC – Habeas Corpus

IR – Imposto de Renda

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

LGT – Lei Geral Tributária

MP - Ministério Público

RESP – Recurso Especial

TRF1 – Tribunal Regional Federal da 1º Região (Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins)

TRF2 – Tribunal Regional Federal da 2º Região (Espírito Santo e Rio de Janeiro)

TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4º Região (Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina)

IRC – Imposto Sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto Sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas

Lcp – Lei Complementar

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

R.C.P.I.T. - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

T.E.D.H. – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CPPM – Código de Processo Penal Militar

TC – Tribunal Constitucional

## SUMÁRIO

|  |            |
|--|------------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>  | <b>8</b>   |
| <b>CAPÍTULO 1 – LEGISLAÇÃO FISCAL .....</b>  | <b>14</b>  |
| <b>1.1 Imposto sobre rendimentos .....</b>   | <b>14</b>  |
| 1.1.1 Brasil .....   | 14         |
| 1.1.2 Portugal .....   | 20         |
| <b>1.2 Da colaboração do contribuinte no imposto sobre rendimentos .....</b>                 | <b>23</b>  |
| 1.2.1 Brasil .....   | 23         |
| 1.2.2 Portugal .....   | 32         |
| <b>1.3 A conduta omissiva do crime fiscal: Brasil e Portugal .....</b>                       | <b>39</b>  |
| <b>CAPÍTULO 2 – REFLEXOS DA COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO<br/>PROCESSO PENAL .....</b>      | <b>51</b>  |
| <b>2.1 O princípio da não autoincriminação (<i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>) .....</b> | <b>51</b>  |
| <b>2.2 A atividade criminosa e o imposto sobre rendimento .....</b>                          | <b>77</b>  |
| <b>2.3 O Princípio da consunção .....</b>  | <b>100</b> |
| <b>CONCLUSÃO .....</b>   | <b>116</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>   | <b>119</b> |

## INTRODUÇÃO

O interesse pelo tema surgiu durante a minha atividade profissional como Defensor Público Federal, na qual exerço as funções de titular do 4º Ofício Regional Criminal, com atuação junto ao Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, que tem jurisdição nos Estados do Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina, no Brasil. Em apertada síntese, recebo os processos criminais após a prolação da sentença criminal na 1ª instância para defender os réus naquele tribunal e, se necessário, fazer recursos para os Tribunais Superiores.

Em meu ofício, fui intimado, pelo supramencionado Tribunal, para atuar em dois diferentes processos criminais, nos quais os réus foram condenados pelo crime de sonegação fiscal, art. 1º da Lei nº 8.137/90, por omitirem da declaração do imposto de renda as receitas obtidas em atividades criminosas antecedentes. Ou seja, foram condenados pelos crimes de sonegação fiscal pela conduta de omitir as receitas auferidas com atividades criminosas, além da possível responsabilização penal pelos crimes antecedentes, que estava sendo apurada em diferentes processos penais.

Em ambos os processos de sonegação fiscal, os réus foram condenados porque não informaram às autoridades fazendárias as atividades ilícitas praticadas que redundaram em acréscimo patrimonial. Deveriam os réus, segundo as decisões, descrever as atividades desenvolvidas e o quanto recebido, como também pagar o imposto de renda devido.

Em razão das condenações várias questões surgiram: A obrigação tributária exigida dos contribuintes, a qual, pelo seu descumprimento, resultou numa condenação criminal, afrontaria o princípio constitucional da não autoincriminação? O direito constitucional ao silêncio não seria fundamento para inexigir uma conduta diversa da ocultação do proveito econômico?

Ademais, a omissão da atividade criminosa e do seu proveito econômico não faz parte de toda empreitada criminosa? O sucesso de uma prática delituosa não pressupõe que a mesma não seja descoberta pelas autoridades públicas? O crime fiscal não deveria, por consequência, ser absorvido pelo crime antecedente?

Se a legislação penal impõe o perdimento do proveito econômico como efeito da condenação criminal, qual seria a razão para obrigar uma pessoa a declarar uma atividade



criminosa para fins de pagamento do imposto sobre rendimento que não resultará em acréscimo patrimonial, fato gerador do referido imposto?

Assim, a presente investigação tem por propósito analisar, inicialmente, no ordenamento jurídico brasileiro e português, se a colaboração exigida para com a Fazenda Nacional na declaração do imposto de renda sobre uma atividade delituosa antecedente não afasta o princípio do não autoincriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*).

Para tanto, iniciamos o estudo com a explicitação do sistema tributário nacional brasileiro e português a fim de que haja o detalhamento dos objetivos e da importância da arrecadação fiscal para a consecução dos fundamentos e finalidades dos referidos Estados, sobretudo pela sua ligação direta com o desenvolvimento do bem estar social, através de políticas públicas nas áreas de educação, saúde, habitação, trabalho, transportes, agricultura, entre outras, que exigem uma acentuada despesa pública. Demonstra-se que a arrecadação tributária é o instrumento financeiro do Estado Social, através da qual se busca uma melhor distribuição das riquezas e uma concreta justiça social.

O trabalho focou unicamente o imposto sobre rendimentos, pois, em ambos os países, exige-se uma alargada colaboração do contribuinte, já que se faz necessário que, nas datas marcadas, se informe à Fazenda Pública todas as receitas obtidas em determinado ano, como também sobre elas calcule o imposto devido e antecipe o pagamento. Percebe-se, assim, que o contribuinte atua como se fosse um próprio agente administrativo, cabendo as autoridades fiscais apenas, ao final, a verificação da correção da declaração e do pagamento do imposto devido e, na inexistência da declaração, a imposição do tributo de ofício.

Dentre os tributos, o imposto sobre rendimentos de pessoas singulares e o imposto de sobre os rendimentos de pessoas coletivas, em Portugal, e o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza no Brasil ganham destaque na arrecadação fiscal pela sua elevada participação na receita dos Estados, representando parte considerável das receitas públicas nos dois países. Optou-se, no presente trabalho, em utilizar a expressão imposto sobre rendimentos como referência dos impostos nos dois países, pelo alargado entendimento do termo.

O imposto sobre rendimentos recai sempre que houver acréscimo patrimonial em uma atividade, podendo ser a mesma lícita ou ilícita, não interessando a denominação que se dê a receita ou ao rendimento, a localização, a condição jurídica ou a nacionalidade da

fonte, a origem e a forma de percepção. Adota-se, assim, o princípio da *pecúnia non olet* no direito tributário, isto é, não tem qualquer importância a forma como foi obtido rendimento para fins de tributação, razão por que o contribuinte está obrigado a informar ao Estado todas as atividades que tiveram proveito econômico.

Dada à rejeição social que o pagamento de tributos tem ocasionado ao longo do tempo, no mais das vezes, como também pela importância da arrecadação tributária para o Estado, o direito penal tem sido utilizado como instrumento de forte coerção social, a fim de evitar, com a ameaça das sanções penais, que as pessoas deixem de cumprir com as suas obrigações fiscais. No caso do imposto sobre rendimentos a conduta de omitir do Estado as atividades que resultaram em proveito econômico é tipificada como crime fiscal no Brasil e em Portugal, o que obriga ao contribuinte declarar até mesmo a atividade ilícita que resultou em acréscimo patrimonial.

A exigência de colaboração do contribuinte em declarar as rendas auferidas através de atividades criminosas, em determinado ano, cuja omissão poderá ocasionar a responsabilização por um crime fiscal, colide com o princípio da não autoincriminação existente no processo penal, especialmente pela comunicabilidade obrigatória das informações colhidas em âmbito fiscal com a persecução penal. O confronto se dá ainda com o dever legal de colaboração, no procedimento de apuração do imposto sobre rendimentos, porque recai também na obrigação de entregar todos os documentos exigidos pelas autoridades tributárias, podendo a omissão tipificar crime fiscal e de desobediência, no Brasil e em Portugal, respectivamente.

Analisa-se, portanto, o princípio da não autoincriminação, desde a sua tormentosa origem, a sua natureza, o seu fundamento jurídico, o seu significado e alcance, inclusive no direito comparado, bem como se realiza um estudo doutrinário e jurisprudencial da obrigatoriedade (ou não) da colaboração do contribuinte no sistema tributário quando há uma atividade criminosa antecedente, tendo como parâmetro o direito à não autoinculpação. Verifica-se como a doutrina e a jurisprudência conciliam a obrigação tributária e o princípio do *nemo tenetur* em âmbito penal.

Há, ainda, a análise da obrigatoriedade da declaração da atividade criminosa no imposto sobre rendimento através da filtragem do concurso aparente de normas, visto que a ocultação do ilícito é parte integrante de toda a empreitada criminosa. O agente quando decide realizar uma atividade criminosa a planeja de tal sorte que não possa ser alcançado

pelas autoridades policiais, a fim de que não sofra uma responsabilização criminal. Dentro da intenção do agente, ocultar a atividade criminosa da Fazenda Pública não tem por objetivo deixar de pagar o devido tributo, mas tão somente garantir a impunidade do crime praticado.

Assim, a omissão da atividade criminosa na declaração do imposto de renda, que tipifica um crime fiscal, pode ser analisada dentro do contexto do *pós-factum* impunível, com a aplicação do princípio da consunção, visto que a intenção do agente foi à eficiência da prática criminosa. Analisa-se, ainda, se a diferença entre os bens jurídicos ofendidos pode afastar a aplicação do referido princípio.

Por fim, nas considerações finais, apresentam-se alguns apontamentos sobre a melhor solução ao problema enfrentado, cujas ponderações tiveram como fundamentos maiores as garantias do devido processo legal no sistema processual acusatório. Não houve qualquer pretensão de esgotar o tema analisado, nem tampouco de apresentar uma solução uniformizadora ao assunto, máxime pela necessidade hodierna em dar um caráter eficiente à justiça penal, a qual deve garantir a proteção, cada vez mais, dos direitos sociais, dentro dos quais se inclui a arrecadação tributária como fonte maior de recursos para uma melhor distribuição de riqueza.

A pretensão desse trabalho, portanto, é estudar a exigência de colaboração do contribuinte no procedimento de arrecadação do imposto sobre rendimentos, tendo como parâmetros o princípio da não autoincriminação e o concurso aparente de normas, especialmente o princípio da consunção, como também analisar as soluções possíveis entre as exigências fiscais do Estado e as garantias do devido processo legal. Ressaltam-se as decisões dos tribunais superiores do Brasil e de Portugal, além de outros países europeus e americanos, quando enfrentaram esse problema, bem como as decisões do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos.

As técnicas de pesquisa empreendidas envolvem: a) a pesquisa bibliográfica, através do aprofundamento do marco teórico, o processo histórico e o direito comparado, pois se utilizou da doutrina encontrada como fonte de ideias para o trabalho de investigação, além de materiais já elaborados, principalmente livros, artigos científicos e material disponível na internet; b) pesquisa documental, nas legislações federais e nas normatizações fiscais regulamentadoras no Brasil e em Portugal e também do direito comparado; c) pesquisa jurisprudencial nos Tribunais do Brasil e de Portugal e de outros

países, e, ainda, no Tribunal Europeu dos Direitos Humanos. Por se tratar de uma pesquisa no âmbito jurídico, foi de extrema importância o estudo de documentos como leis, repertórios de jurisprudência e normas regulamentares.

A abordagem foi qualitativa por não ser possível traduzir as informações estudadas em números. A pesquisa classifica-se como exploratória, pois tem como objetivo oferecer informações sobre o objeto da pesquisa para orientar a formulação de hipóteses. É, portanto, adequada para o objetivo de aumentar o número de conhecimentos sobre o assunto.

Para melhor compreensão do trabalho, o mesmo foi estruturado em quatro partes essenciais. Seu início acontece pela introdução onde é feita a contextualização do tema, apresentando as questões da pesquisa, os objetivos e a justificativa do estudo.

O primeiro capítulo, denominado “legislação fiscal”, tratará da constituição jurídica dos tributos no Brasil e em Portugal, especialmente o imposto sobre rendimentos, detalhando-se a forma como esse imposto se realiza, como também a tipificação dos crimes fiscais na modalidade omissiva.

O segundo capítulo, denominado “reflexos da colaboração do contribuinte no processo penal”, busca demonstrar como a declaração do contribuinte de uma atividade criminosa no imposto de rendimento pode refletir no processo penal, notadamente, quando se conflita com o princípio da não autoincriminação e com a aplicação do concurso aparente de normas.

Finalmente, após a apresentação das ideias principais em cada um dos dois capítulos descritos, apresenta-se a conclusão do trabalho. Com efeito, repita-se, não se pretendeu exaurir a discussão nesse espaço, mas apenas dar visibilidade a um assunto que merece ser seriamente enfrentado doutrinariamente, ou seja, no sentido de se analisar detalhadamente a obrigação tributária e a sua ressonância em uma perseguição penal. É preciso encontrar uma solução que compatibilize a colaboração do contribuinte na esfera fiscal, considerando a importância da arrecadação financeira para o cumprimento dos fins do Estado, e o princípio da não autoincriminação, bem como se respeite as regras do concurso aparente de normas.

Nesta esteira, vê-se que o desenvolvimento desta pesquisa, que está apoiada em recursos bibliográficos e jurisprudenciais, possibilitará o início da construção de uma solução que possa conciliar a arrecadação fiscal e as garantias processuais penais tão

duramente conquistadas ao longo do tempo. Enfim, pretende-se que haja um enfrentamento maior do tema sob o prisma do devido processo legal e não só com o foco na arrecadação fiscal.

Importante ressaltar, por derradeiro, que há diferenças, durante o trabalho, no vocabulário utilizado na língua portuguesa, em razão das transcrições efetuadas nas obras doutrinárias e decisões judiciais de Portugal e do Brasil.

## CAPÍTULO 1 – LEGISLAÇÃO FISCAL

Este capítulo tem por objetivo analisar o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos por todos os contribuintes no Brasil e em Portugal, a partir da demonstração da constituição do sistema tributário nos referidos países, com o objetivo de verificar a importância da arrecadação fiscal para a consecução dos objetivos fundamentais do Estado. Em seguida, aborda-se a sistemática para o recolhimento do imposto, no qual há um obrigatório dever de colaboração do contribuinte, isso porque a sistemática adotada para esse tributo obriga que a própria pessoa singular ou coletiva, através de seu representante legal, informe os fatos geradores ocorridos e os acréscimos patrimoniais obtidos em determinado período, inclusive com fornecimento de documentos comprobatórios. Por fim, verifica-se que a omissão no dever de colaboração em âmbito fiscal nos referidos países pode resultar em responsabilização penal.

### 1.1 Imposto sobre rendimentos

Optou-se em dividir esse tópico em dois itens, visto que há diferenças na constituição do sistema tributário do Brasil e de Portugal, com a qual se demonstram especificamente as pertinentes legislações fiscais, embora possam existir algumas congruências entre ambas.

#### 1.1.1 Brasil

A Constituição da República Federativa do Brasil permitiu que a União, os Estados e os Municípios exigissem de suas pessoas físicas e jurídicas<sup>1</sup>, uma vez criada por lei uma hipótese específica de incidência fiscal, uma prestação pecuniária obrigatória, com o objetivo de financiar o Estado para a consecução de suas atividades gerais ou mesmo para uma destinação específica de interesse público, executada pelo próprio ente federativo ou

---

<sup>1</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

por terceiros, a que se denominou de tributo<sup>2</sup>, cujas espécies são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios<sup>3</sup> e contribuições especiais<sup>4</sup>.

A tributação se justifica, essencialmente, pela necessidade que o Estado tem de obter recursos para poder concretizar os seus objetivos fundamentais, estabelecidos no art. 3.º da Constituição da República<sup>5</sup>, que são construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, promover a erradicação da pobreza e da marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, como também estabelecer as condições necessárias para que todos tenham uma vida digna, fundamento maior da República, na forma do art. 4º do mesmo diploma legal<sup>6</sup>. Vê-se que a arrecadação tributária permite aos entes federativos a realização de obras e a prestações de serviços direcionadas ao bem estar de toda população, combater e erradicar a pobreza e permitir uma melhor distribuição social.

O poder de tributar representa uma capacidade vinculada à soberania do Estado, pois o seu exercício permite que se determine a todos os indivíduos a entrega de recursos, entendidos como necessários, ao Estado, como também permite que se exija uma efetiva colaboração do contribuinte na arrecadação tributária. Na imposição tributária se verifica a vontade estatal sobrepondo-se às vontades individuais<sup>7</sup>.

---

<sup>2</sup> Art. 3º. do Código Tributário Nacional: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>3</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

<sup>4</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>5</sup> Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>6</sup> Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editora, 2004, p.37.

Os tributos, além da sua finalidade de promover a arrecadação de recursos para o custeio das atividades gerais e específicas do Estado, podem assumir também a função extrafiscal, através da interferência na atividade econômica, regulando-a ou fomentando-a, e ainda a função a parafiscal, a fim de nutrir de recursos as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as entidades privadas que desenvolvam atividades de interesse do Estado.

Dentre os tributos, destaca-se, pela sua abrangência e poder arrecadatório, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), de competência da União Federal, de função nitidamente fiscal, pois se destina especialmente ao custeio das atividades gerais, sem qualquer destinação específica<sup>8</sup>, o qual incide sobre as pessoas físicas e jurídicas titulares de rendas ou proventos de qualquer natureza. O imposto de renda é a maior fonte na arrecadação tributária no Brasil<sup>9</sup>.

O Código Tributário Nacional (CTN) especificou de forma taxativa a hipótese de incidência do fato gerador do imposto renda, que se dará sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza<sup>10</sup>.

O conceito de renda para fins de incidência do imposto, segundo Carraza, é:

a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da

---

<sup>8</sup> Art. 16. do CTN: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

<sup>9</sup> No ano de 2013, conforme dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, a arrecadação tributária se deu da seguinte forma: IR – 300 bilhões; IPI - 48,3 bilhões; IPI-Outros – 20,3 bilhões; COFINS – 206, 47 bilhões; IOF – 30,17 bilhões e CSLL – 65,7 bilhões. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/default.htm#Resultado%20da%20Arrecada%C3%A7%C3%A3o%202013>>. Acesso em 06/01/2015.

<sup>10</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.



pessoa é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza<sup>11</sup>.

O acréscimo patrimonial é que será tributado no IR, seja da renda (produto do capital ou do trabalho), seja do provento de qualquer natureza (produto de uma atividade que já cessou). O imposto incidirá sempre que houver um acréscimo patrimonial. O IR é regido por três princípios gerais: universalidade, progressividade e generalidade. A universalidade significa que o imposto incide sobre todos os contribuintes que pratiquem o ato descrito na hipótese de incidência do fato gerador do tributo. A progressividade significa que a alíquota do imposto aumentará à medida que se eleve a base de cálculo. Ou seja, quanto maior a capacidade contributiva do contribuinte, mais alta será a alíquota incidente, e, por consequência, aumentará o pagamento do referido imposto.

Por fim, a generalidade informa que o tributo recairá sobre tudo aquilo que se exprimir em renda ou provento de qualquer natureza, independentemente da fonte que originou o rendimento. O Código Tributário Nacional deixou clara a possibilidade de a tributação incidir sobre qualquer ato efetivamente praticado, conforme o seu art. 118:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:  
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;  
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A Lei Complementar 104/2001, que modificou a redação do art. 43, § 1º do Código Tributário Nacional<sup>12</sup> explicitou ainda mais o princípio da generalidade ao instituir o Imposto de Renda sobre qualquer renda, independentemente da denominação que se dê a receita ou ao rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. In: Revista Dialética do Direito Tributário. n° 154, jul/08, p.109.

<sup>12</sup> § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

<sup>13</sup> Muito embora a legislação fiscal permita a cobrança sobre toda e qualquer atividade, há ainda vozes doutrinárias que entendem pela impossibilidade de incidência tributária sobre atividades ilícitas. Por todos, Professora Misabel Abreu Machado Derz, na obra *Direito tributário brasileiro*. BALEEIRO, Aliomar. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi,., Editora Forense. Rio de Janeiro: 2007, p.715/716: Ao contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas. De longa data, entre nós, as leis preveem (sic) o destino dos bens de origem criminosa. O código Penal disciplina

A legislação tributária não considerou, assim, a natureza do fato gerador da obrigação tributária, a validade da atividade praticada considerando as normas de todo o ordenamento jurídico, bem como deixou de se preocupar com a licitude da conduta perante as normas sancionatórias, inclusive as de âmbito penal. Ademais, não se preocupou tampouco com a questão ética, moral ou costumeira. Basta que o fato gerador do tributo efetivamente tenha ocorrido para que haja a imposição fiscal.

Denota-se, portanto, que o tributo incidirá tanto sobre as atividades lícitas, como também em cima das atividades ilícitas, dentro das quais, se inclui a criminosa. A possibilidade de se recair sobre atividades contrárias ao ordenamento jurídico tem alicerce no princípio do *pecunia non olet*. O referido princípio tem a sua raiz histórica com o Imperador Vespasiano, quando este decidiu tributar o uso do banheiro público. Ao ser indagado por seu filho, Tito, o motivo pelo qual da tributação, respondeu que dinheiro não tem cheiro, não importando a fonte da qual provenha<sup>14</sup>. Sobre o princípio no direito tributário, Ricardo Alexandre conclui que “não importa se a situação é ‘malcheirosa’ (irregular, ilegal ou criminosa): se o fato gerador ocorreu o tributo é devido”<sup>15</sup>.

No direito tributário brasileiro, a expressão ganhou relevância com o objetivo de fazer incidir o tributo de forma igualitária sobre a capacidade econômica de todo e qualquer contribuinte, excluindo-se da análise do fato gerador a origem e a licitude da atividade. Ainda que a atividade se constitua em uma prostituição, no tráfico de drogas e de pessoas, no roubo, no latrocínio, no contrabando, na corrupção, entre outras criminosas, havendo um acréscimo patrimonial incidirá o imposto de renda.

Neste sentido, Ives Gandra Martins:

---

a matéria, (...) o Código de Processo Penal determina o sequestro (sic) de bens imóveis ou móveis (sendo o caso, busca e apreensão) adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. O perdimento daqueles bens, produto da infração, é assim a regra. Em verdade, antes e depois da Lei nº 9.613/98, o correto é concluir que estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o sequestro (sic) de bens, fruto da infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio.

<sup>14</sup> BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p.714.

<sup>15</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2011, p. 49.

Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção<sup>16</sup>.

A tributação sobre atividades ilícitas encontra assim fundamento no princípio da isonomia, visto que a não incidência do imposto de renda sobre a atividade ilícita faria nascer um tratamento melhor à pessoa que auferiu renda de forma criminosa, por exemplo, que deixaria de pagar o pertinente imposto, enquanto que a pessoa que trabalhou todos os dias para obter o seu salário teria descontado o tributo. Ou seja, ocorreria um tratamento desigual, máxime por estar à tributação incidindo apenas sobre a atividade lícita.

Ricardo Lobo Torres aponta o tratamento desproporcional:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima. No imposto há sempre uma nota desagradável que não pode pesar apenas sobre os ganhos das atividades lícitas<sup>17</sup>.

A Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964, que dispõe especificamente sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, estabelece de forma expressa, em seu art. 26, a incidência do referido imposto sobre o rendimento oriundo de atividades ou transações ilícitas<sup>18</sup>.

Portanto, a União Federal, no caso específico do imposto sobre rendimento, deverá cobrar o tributo sempre que houver um acréscimo patrimonial por parte de uma pessoa física ou jurídica, ainda que seja oriundo de uma atividade contrária ao ordenamento jurídico. Para a sua incidência e pagamento deverá o contribuinte informar à Fazenda Pública a renda obtida com a atividade desenvolvida, lícita ou ilícita, e ainda fazer antecipadamente o pertinente pagamento do imposto de renda, conforme a sistemática do referido imposto, adiante analisada.

---

<sup>16</sup> GANDRA, Ives Martins. *Loteria, bingo e lavagem de dinheiro*. In: *Jornal do Brasil*. 04/03/2004. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028\\_loteria\\_bingo\\_lav\\_din.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

<sup>17</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 372.

<sup>18</sup> Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

### 1.1.2 Portugal

A Constituição da República Portuguesa, diferentemente da Constituição brasileira, estabeleceu que apenas a Assembleia da República tem competência para instituir os tributos que poderão ser cobrados das pessoas físicas e jurídicas, cabendo aos Municípios uma participação sobre o arrecadado com os impostos. Os tributos foram divididos em impostos, taxas e contribuições financeiras<sup>19</sup>. A Lei Geral Tributária especificou as espécies tributárias<sup>20</sup>.

A norma constitucional deixa explicitado que o sistema fiscal tem a finalidade de ser uma fonte de arrecadação financeira do Estado e das demais entidades públicas, como também deverá ser uma forma de divisão da renda e da riqueza<sup>21</sup>.

A tributação tem grande importância para o Estado português, pela sua feição de um Estado social, na forma do art. 81º., al. b, da Constituição<sup>22</sup>, que, segundo Agostinho Veloso da Silva, se assenta em um processo crescente de justiça social, com a consequente redução da pobreza e a disponibilização de serviços sociais, direcionando-se para o aperfeiçoamento do Estado de direito democrático, cuja desconsideração poderá resultar em situações de incumprimento da Constituição, sobretudo pelo princípio do não retrocesso social<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Art.165º. Reserva relativa de competência legislativa

1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

[...]

i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;

Art. 254º. Participação nas receitas dos impostos directos.

1. Os municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos directos.

2. Os municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei.

<sup>20</sup> Art. 3º. da LGT - Classificação dos tributos:

2 - Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

<sup>21</sup> Art. 103º da CRP - Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

<sup>22</sup> b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;

<sup>23</sup> SILVA, Agostinho Veloso da. *Justiça Material da Justiça no branqueamento de vantagens de proveniência ilícita em Portugal*. In: SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (org). *Lavagem de dinheiro e Injusto penal análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira*. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p.128.

Portanto, na conformidade do texto constitucional, a política fiscal é um meio que o Estado tem de promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza e renda<sup>24</sup>. O sistema fiscal se orientará pela progressividade dos tributos, com a elevação da incidência na medida em que aumenta a capacidade contributiva, como também terá como norte a exclusão da base contributiva do tributo quando recair sobre prestações sociais, mínimos existenciais, e rendimentos gastos com saúde, educação, segurança social, dentre outros<sup>25</sup>. A tributação direta deverá considerar, por consequência, a situação da pessoa e de todo agregado familiar e ainda a velhice, a doença e outras contingências que diminuam a capacidade contributiva a fim de resguardar uma vida digna a todas as pessoas<sup>26</sup>.

Os tributos, além da sua finalidade de promover a justiça social e distribuição de renda e riqueza, poderão assumir também a função parafiscal, o que possibilitará a arrecadação de recursos por partes de entidades públicas<sup>27</sup>.

A legislação portuguesa permite expressamente que sejam tributadas as atividades lícitas e ilícitas<sup>28</sup>, dando abrangência máxima à arrecadação fiscal, o que demonstra ter também admitido em seu ordenamento jurídico o princípio da neutralidade axiológica.

---

<sup>24</sup> Art. 5º. da LGT - Fins da tributação

1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

<sup>25</sup> SILVA, Agostinho Veloso da. *Justiça Material da Justiça no branqueamento de vantagens de proveniência ilícita em Portugal*. In: SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (org). *Lavagem de dinheiro e Injusto penal análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira*. Curitiba: Juruá editora, 2012, p.128.

<sup>26</sup> Art. 6º. Características da tributação e situação familiar

1 - A tributação direta tem em conta:

- a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
- b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
- c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.

[...]

3 - A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.

Art. 7º - Objetivos e limites da tributação

1- A tributação favorecerá o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante.

<sup>27</sup> Art. 3º. da LGT - Classificação dos tributos

1 - Os tributos podem ser:

- a) Fiscais e parafiscais;

<sup>28</sup> Artigo 10º da LGT

Tributação de rendimentos ou atos ilícitos

O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis.

Sobre o referido princípio, Manuel da Costa Andrade informa que:

significa a irrelevância do carácter moral ou imoral, lícito ou ilícito (mesmo criminalmente ilícito) dos dados ou factos correspondentes a pressupostos da relação jurídica tributária, Vale por dizer que o carácter moral ou imoral, ilícito ou lícito dos rendimentos ou da fortuna é irrelevante para a sua submissão aos tributos legalmente consignados<sup>29</sup>.

Como no Brasil, o imposto sobre o rendimento de pessoas singulares e o imposto sobre rendimento de pessoas coletivas (IRS e IRC), têm relevância acentuada na receita fiscal portuguesa<sup>30</sup>, cujas incidências recaem sobre as pessoas físicas e jurídicas com capacidade contributiva, de forma progressiva, considerando os princípios da generalidade, da isonomia, da legalidade e da igualdade material<sup>31</sup>. O IRS e o IRC também incidem sobre atividades ilícitas, conforme expressa determinação constante da legislação tributária geral, e, de forma específica, no Código do imposto sobre rendimentos de pessoas singulares e do Código do imposto sobre rendimento de pessoas coletivas.

#### SECÇÃO I - INCIDÊNCIA REAL

##### Artigo 1.º

##### Base do imposto

1 - O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos [...]:

#### CAPÍTULO I

##### Incidência

##### Artigo 1.º

##### Pressuposto do imposto

---

<sup>29</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p. 142.

<sup>30</sup> “Em 2013, a carga fiscal aumentou 8,1%, após a diminuição observada em 2012, o que correspondeu a cerca de 34,9% do PIB (32,4% no ano anterior). Este aumento da carga fiscal deveu-se em larga medida ao crescimento dos impostos diretos (25,7%), tendo os impostos indiretos estagnado e as contribuições sociais aumentado 2,3%. Ao nível dos impostos diretos, registou-se um acréscimo de 34,3% no imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) e de 21,6% no imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC)”. Instituto Nacional de Estatísticas – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995 – 2013. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.ine.pt%2Fngt\\_server%2Fattachfileu.jsp%3Flook\\_parentBoui%3D217189744%26att\\_display%3Dn%26att\\_download%3Dy&ei=STusVLmzCYLcggTIwIHocg&usq=AFQjCNFcNy4tfVr-vxoiatm\\_oEkxFMhx9g&bvm=bv.82001339,d.eXY](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.ine.pt%2Fngt_server%2Fattachfileu.jsp%3Flook_parentBoui%3D217189744%26att_display%3Dn%26att_download%3Dy&ei=STusVLmzCYLcggTIwIHocg&usq=AFQjCNFcNy4tfVr-vxoiatm_oEkxFMhx9g&bvm=bv.82001339,d.eXY)>. Acesso 16/01/2015.

<sup>31</sup> Art. 104º. Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

O imposto sobre o rendimento de pessoa singular e coletiva visa tributar o acréscimo patrimonial através da incidência sobre os rendimentos obtidos. Assim, é possível incidir o imposto sobre atividades criminosas desempenhadas, desde que sobre elas tenha havido um crescimento patrimonial.

A incidência e cobrança do IRS e do IRC depende da colaboração do contribuinte, no sentido de informar à autoridade fiscal os rendimentos obtidos, lícitos ou ilícitos, bem como antecipar o pagamento, com a finalidade de o Estado tomar conhecimento do fato gerador do imposto e de seu pagamento, podendo homologá-lo ou não. De outra banda, uma vez declarada uma atividade criminosa à Fazenda Pública, a autoridade fiscal deverá, obrigatoriamente, comunicar ao Ministério Público a informação colhida, servindo a declaração do contribuinte como prova para a acusação.

## **1.2 Da colaboração do contribuinte no imposto sobre rendimentos**

No mesmo sentido do tópico anterior, se fez necessário separar a forma como se dá a colaboração do contribuinte no Brasil e em Portugal, com a finalidade de que sejam bem delineadas as suas atribuições, em cada país, no imposto sobre rendimentos.

### **1.2.1 Brasil**

A formalização da existência de um crédito tributário e o seu pagamento pode ocorrer através da verificação da existência do fato gerador e sua respectiva cobrança pela autoridade fazendária, pela declaração da ocorrência do fato gerador e pagamento pelo próprio contribuinte e ainda pela determinação da autoridade judicial, como ocorre, por exemplo, nas ações trabalhistas nas quais há a ordem para a incidência e pagamentos dos tributos sobre os direitos trabalhistas reconhecidos.

O lançamento do crédito tributário poderá ocorrer, assim, no sistema tributário brasileiro, por 03 (três) diferentes espécies de lançamento, que representam as formas de sua formalização. São eles:

- a) Lançamento por Declaração: o contribuinte informa à Fazenda Pública os dados necessários para que esta apure o crédito tributário devido, notificando, posteriormente, o contribuinte para que quite o tributo devido.
- b) Lançamento de Ofício: quando a lei determina que o Fisco deva fazer diretamente o lançamento do crédito tributário, independentemente de qualquer informação prestada pelo contribuinte, ou quando o contribuinte deixa de prestar, ou as faz equivocadamente, as informações exigidas pela lei para a incidência do tributo devido.
- c) Lançamento por homologação ou autolançamento<sup>32</sup>: é a modalidade mais usual de lançamento tributário. Ocorre quando o contribuinte tem a obrigação de informar ao Fisco os fatos geradores ocorridos no período contributivo, como também fazer o pagamento do tributo devido. Não há qualquer ato do fisco precedente. Apenas atuará para homologar o procedimento realizado pelo próprio contribuinte ou, no caso de incorreções, realizar o ajuste e cobrar a diferença. O Fisco ainda atuará caso o contribuinte deixe de prestar as informações no prazo determinado na lei. Nas duas últimas hipóteses ocorre o lançamento por ofício.

No caso do autolançamento é o próprio contribuinte que confessa ao Fisco que houve a ocorrência do fato gerador e o respectivo crédito tributário, através do preenchimento de documentos fiscais disponibilizados pela própria autoridade fazendária, no qual se deve informar de forma detalhada as atividades desenvolvidas e as receitas

---

<sup>32</sup> Art. 150. do CTN: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



auferidas durante o período fiscal, devendo, ainda, possibilitar à fiscalização o acesso de toda a documentação comprobatória do que foi declarado<sup>33</sup>.

Como aduz Paulo Carvalho, como o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional, ficando as informações sob a responsabilidade do contribuinte, há que se ter um documento padrão previsto na norma regulamentadora do tributo, amplo e abrangente, que possa resumir objetivamente todas as informações necessárias relativas ao fato gerador do tributo, sobre o qual o intérprete poderá fazer emergir a norma individual e concreta. Necessário ainda que as informações sejam claras, gerais e homogêneas<sup>34</sup>.

Sobre o procedimento no autolancamento, Leandro Paulsen informa que:

A quase totalidade dos tributos é sujeita a lançamento por homologação, ou seja, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, restando à Administração Tributária a fiscalização da atividade do contribuinte. Poderá com ela concordar, homologando-a expressa ou tacitamente, ou dela discordar, lançando de ofício eventual diferença, ainda devida.

Quando o contribuinte preenche guia DARF e efetua o pagamento do tributo, ou quando preenche guia de depósito para sua vinculação a uma ação, buscando o efeito do art. 151, II, do CTN, está a formalizar a existência, certeza e liquidez do crédito, indicando o tributo, a competência e o valor. Nestes casos, é desnecessário que haja lançamento de ofício quanto ao valor pago ou depositado, não se falando, pois, em decadência relativamente a tais valores.

Normalmente, atreladas à obrigação do contribuinte de apurar e pagar os tributos, estão obrigações acessórias de declarar ao Fisco o montante apurado, o valor dos pagamentos feitos e as compensações realizadas.

Tais declarações, resultantes de apuração, pelo próprio contribuinte, do montante por ele devido, implicam reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da respectiva obrigação de pagar. São elas a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), a Guia de Apuração e Informação do ICMS (GIA), a Declaração de Ajuste do IR ou qualquer outro documento em que conste o reconhecimento do débito.

Assim, formalizada pelo próprio contribuinte a existência da sua obrigação e do correspondente crédito do fisco, resta suprida a necessidade de a autoridade

---

<sup>33</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p.389.

verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo, calcular o montante devido e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento. Toda essa atividade torna-se despicienda. O lançamento de ofício resta desnecessário. Declarado o débito, pois, resta formalizada a existência e a liquidez do correspondente crédito<sup>35</sup>.

O imposto de renda adota a sistemática do lançamento por homologação ou autolancamento, cabendo ao contribuinte, obrigatoriamente, informar à Receita Federal do Brasil, até a data estabelecida, incorrendo em multa diária no caso de atraso, todas as suas atividades que resultaram em acréscimo patrimonial, ou a sua diminuição, e as rendas obtidas, como também fazer o pagamento antecipado do tributo devido, cabendo à autoridade fiscal homologar ou retificar o lançamento realizado pelo contribuinte. A omissão na entrega da declaração, ou em alguma atividade econômica desenvolvida, poderá tipificar o crime de sonegação fiscal.

Mary Elbe Queiroz sintetiza a natureza e a sistemática do Imposto de renda e a descrição do fato gerador pelo contribuinte:

Sob essa ótica, por exemplo, são compatíveis com o “lançamento por homologação”, por se ajustarem integralmente à hipótese prevista no artigo 150 do CTN: o Imposto sobre a Renda, o IPI, o IOF, os impostos sobre o comércio exterior (II e IE), a CPMF, o ICMS, o ISS, o ITR e as contribuições especiais em geral. Nesses tributos, a apuração dos pressupostos com vista à incidência do imposto e, configurando-se a hipótese, também o respectivo pagamento, são inteiramente de responsabilidade do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e deverá ser providenciada independentemente de qualquer ato prévio do Fisco.

(...)

No tocante ao Imposto sobre a Renda, não se pode confundir que a data da apresentação da declaração anual para o imposto, no ano subsequente àquele da percepção e aquisição da renda, é o momento em que ocorre o próprio fato gerador e o momento do lançamento do tributo.

A declaração é, apenas, o instrumento de que se vale o sujeito passivo para informar os fatos geradores já ocorridos de acordo com a periodicidade determinada em lei<sup>36</sup>.

Conclui a referida doutrinadora:

Relativamente ao IR, mesmo que não haja apuração de imposto devido ou o respectivo pagamento, existe a obrigatoriedade autônoma de serem apresentadas, anualmente, declarações de rendimentos para o imposto, no ano-calendário

---

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. Editora. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.186.

<sup>36</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Bueri: Editora Manole, 2004, p.331/386.

subsequente (sic) ao da percepção dos rendimentos e ocorrência do respectivo fato gerador (mês de abril para as pessoas físicas e junho para as pessoas jurídicas em geral e mês de maio para as pessoas jurídicas imunes ou isentas).

Nessa declaração, deverão ser informados todos os rendimentos, fatos, operações e deduções correspondentes ao período, inclusive relativos a rendas isentas, não tributadas e exclusivamente na fonte, que não estão sujeitas ao ajuste anual.

Em relação às pessoas jurídicas, elas estão obrigadas à apresentação de declaração anual - DIPJ - Declaração de Informações Econômicas - Fiscais da Pessoa Jurídica (IN SRF n. 127/1998), na qual deverão ser informadas todas as operações e todos os fatos considerados como geradores, não só do IRPJ como de todos os demais tributos e contribuições federais.

Vale acrescentar, também, que não há como se entender que o fato gerador do tributo esteja vinculado e somente ocorrerá com a entrega da respectiva declaração de rendimentos para o Imposto sobre a Renda.

A ocorrência do fato gerador e a obrigatoriedade de efetuar o pagamento do tributo, caso se configurem as hipóteses, existem autonomamente, quer haja a entrega da declaração ou não.

Essas obrigações impostas ao sujeito passivo decorrem da lei e deverão ser cumpridas nos prazos nela fixados, que são sempre anteriores ao da entrega das declarações. No tocante às pessoas físicas, os prazos são coincidentes, em relação à data da entrega da declaração e ao pagamento da quota única ou pagamento da primeira quota do parcelamento do imposto.

Na verdade, relativamente ao IR, as atividades do sujeito passivo de apurar e quantificar a materialidade da ocorrência do fato gerador configuram deveres de colaboração, mas que se caracterizam pela execução de atos em tudo idênticos àqueles praticados pelos agentes do Fisco. O pagamento do tributo, inclusive, que deverá ser efetuado antes da entrega da declaração, tem o condão de extinguir o próprio crédito tributário. Caso posteriormente haja lançamento do Fisco ele será de ofício e somente acontecerá em decorrência do descumprimento, omissão ou inexatidão, por parte do sujeito passivo, dos deveres que lhe foram impostos pela lei.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou as leis específicas referentes ao Imposto de Renda, detalhou as informações que deverão ser declaradas à Fazenda Pública e a data final para a sua entrega.

## Capítulo I DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

### Seção I

#### Declaração das Pessoas Físicas

##### Subseção I

#### Declaração de Rendimentos Anual

##### Obrigatoriedade

Art. 787. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

§1º Juntamente com a declaração de rendimentos e como parte integrante desta, as pessoas físicas apresentarão declaração de bens (Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 24, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).

§2º As pessoas físicas que perceberem rendimentos de várias fontes, na mesma ou em diferentes localidades, inclusive no exterior, farão uma só declaração (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 65).

Art. 788. Compete ao Ministro de Estado da Fazenda fixar o limite de rendimentos ou de posse ou de propriedade de bens das pessoas físicas para fins de apresentação obrigatória da declaração de rendimentos, podendo alterar os prazos e escalonar a respectiva apresentação dentro do exercício financeiro, de acordo com os critérios que estabelecer (Decreto-Lei nº 401, de 1968, arts. 25 e 28, e Decreto-Lei nº 1.198, de 27 de dezembro de 1971, art. 4º).

#### Prazo de Entrega

Art. 790. A declaração de rendimentos deverá ser entregue até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente ao da percepção dos rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art.7º).

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda poderá prorrogar o prazo para apresentação da declaração, dentro do exercício financeiro (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º, § 3º).

Art. 798. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25).

§1º Devem ser declarados (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 1º):

I - os bens imóveis, os veículos automotores, as embarcações e as aeronaves, independentemente do valor de aquisição;

II - os demais bens móveis, tais como antiguidades, obras de arte, objetos de uso pessoal e utensílios, cujo valor de aquisição unitário seja igual ou superior a cinco mil reais;

III - os saldos de aplicações financeiras e de conta corrente bancária cujo valor individual, em 31 de dezembro do ano-calendário, exceda a cento e quarenta reais;

IV - os investimentos em participações societárias, em ações negociadas ou não em bolsa de valores e em ouro, ativo financeiro, cujo valor de aquisição unitário seja igual ou superior a um mil reais.

Art. 799. Os imóveis que integrem o patrimônio da pessoa física e os que forem alienados em cada ano-calendário deverão ser relacionados em sua declaração de bens do exercício financeiro correspondente, com indicação expressa da data de sua aquisição e de sua alienação, quando for o caso (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 11).

Parágrafo único. Incluem-se entre os bens imóveis, os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola e as ações que os asseguram, as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade e o direito à sucessão aberta, e, entre os bens móveis, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes, os direitos de obrigações e as ações respectivas, bem como os direitos de autor (Código Civil, arts. 44 e 48).

#### Bens Existentes no Exterior

Art. 803. Os bens existentes no exterior devem ser declarados pelos valores de aquisição constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade, segundo a moeda do país em que estiverem situados, convertidos em Reais pela cotação cambial de venda do dia de transmissão da propriedade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 3º).

Art. 804. Os saldos dos depósitos em moeda estrangeira, mantidos em bancos no exterior, devem ser relacionados com a indicação da quantidade da referida moeda, convertidos em Reais com base na taxa de câmbio informada pelo Banco Central do Brasil para compra, em vigor na data de cada depósito (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 4º e Medida Provisória nº 1.75-16, de 1999, art. 12).

#### Dívidas e Ônus Reais

Art. 805. Na declaração de bens e direitos também deverão ser consignados os ônus reais e obrigações da pessoa física e de seus dependentes em 31 de dezembro do ano-calendário, cujo valor seja superior a cinco mil reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, § 5º).

#### Subseção III

#### Origem dos Recursos

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069, de 1962, art. 51, § 1º).

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

#### Declaração das Pessoas Jurídicas

##### Prazos de Entrega

Art. 808. As pessoas jurídicas deverão apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se às pessoas jurídicas que iniciarem suas atividades no curso do ano-calendário anterior.

§ 2º As microempresas e empresas de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, deverão apresentar, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente (Lei nº 9.317, de 1996, art. 7º).

§ 3º As pessoas jurídicas isentas, que atenderem às condições determinadas para gozo da isenção, estão dispensadas da obrigação de apresentar declaração de rendimentos, devendo apresentar, anualmente, até o último dia útil do mês de junho, a Declaração de Isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em formulário próprio.

§ 4º Tratando-se de entidade que esteja declarando sua isenção pela primeira vez, a declaração prevista no parágrafo anterior será recebida em qualquer mês do ano.

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá permitir que as empresas de que trata a Lei nº 9.317, de 1996, optantes pelo SIMPLES, apresentem suas declarações por meio de formulários (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 4º e Lei nº 9.532, de 1997, art. 26).

##### Declaração por Meios Magnéticos ou Transmissão de Dados

Art. 809. A declaração de rendimentos das pessoas jurídicas deverá ser apresentada em meio magnético, ressalvado o disposto no § 5º do art. 808 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 3º, Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 26).

##### Incorporação, Fusão e Cisão

Art. 810. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).

##### Extinção da Pessoa Jurídica

Art. 811. No caso de encerramento de atividades, além da declaração correspondente aos resultados do ano-calendário anterior, deverá ser apresentada declaração relativa aos resultados do ano-calendário em curso até a data da extinção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 52, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 2º).

§ 1º A declaração de que trata a parte final deste artigo será apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da extinção (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 2º).

§ 2º A declaração correspondente aos resultados do ano-calendário anterior será apresentada no prazo de que trata o § 1º se a extinção da pessoa jurídica ocorrer

antes da data fixada anualmente para entrega da declaração de rendimentos, observado o prazo máximo previsto no art. 808.

§ 3º A pessoa jurídica que iniciar transações e se extinguir no mesmo ano-calendário fica obrigada à apresentação da declaração de rendimentos correspondente ao período em que exercer suas atividades (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 62, § 1º e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).

#### Subseção I

##### Instrução da Declaração

Art. 812. As pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os seguintes documentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 38, Lei nº 4.506, de 1964, arts. 46, 57 e 61, Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 9º e 14):

I - cópia do balanço patrimonial do início e do encerramento do período de apuração;

II - cópia da demonstração do resultado do período de apuração;

III - cópia da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados;

IV - desdobramento das despesas, por natureza de gastos;

V - demonstração da conta de mercadorias, fabricação ou produção, inclusive de serviços;

VI - relação discriminativa dos créditos considerados incobráveis e debitados em conta de resultado do período de apuração, com indicação do nome e endereço do devedor, do valor e da data do vencimento da dívida e da causa que impossibilitou a cobrança;

VII - mapas analíticos da depreciação, amortização e exaustão dos bens do ativo permanente.

Parágrafo único. As sociedades que operam em seguros, além dos documentos enumerados nos incisos I a IV e VII, apresentarão mais os seguintes (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 38, parágrafo único):

I - mapa estatístico das operações de cada semestre;

II - relação discriminativa dos prêmios recebidos, com indicação das importâncias globais e dos períodos correspondentes;

III - relação discriminativa das reclamações ajustadas em seus valores reais, com indicação de terem sido ajustadas em Juízo ou fora dele, bem como das por ajustar, baseadas na estimativa feita pela sociedade.

Art. 813. No caso a que se refere o art. 539, a declaração apresentada pelo agente ou representante, em nome do comitente, em conformidade com o disposto no art. 808 e no parágrafo único do art. 989, será instruída com a demonstração das contas em que tenham sido registradas as respectivas operações, efetuadas no País, durante o período de apuração (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, § 1º).

Art. 814. As pessoas jurídicas indicarão, nos documentos que instruírem suas declarações de rendimentos, o número e a data do registro do livro ou fichas do Diário no Registro do Comércio competente, assim como o número da página do mesmo livro onde se acharem transcritos o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do período de apuração (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

Parágrafo único. As sociedades civis estão, igualmente, obrigadas a indicar, nos documentos que instruírem as suas declarações de rendimentos, o número e a data de registro do Livro Diário no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, assim como o número da página do mesmo livro onde se acharem transcritos o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do período de apuração (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71).

Art. 815. As pessoas jurídicas que compensarem com o imposto devido em sua declaração o retido na fonte deverão comprovar a retenção correspondente com uma das vias do documento fornecido pela fonte pagadora (Lei nº 4.154, de 1962, art.13, § 3º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 64).

Art. 816. É obrigatória, nos balanços das empresas, inclusive das sociedades anônimas, a discriminação da parcela de capital e dos créditos pertencentes a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, registrados no Banco Central do Brasil (Lei nº 4.131, de 1962, art. 21).

Art. 817. Nas demonstrações do resultado do período de apuração e de lucros ou prejuízos acumulados das pessoas jurídicas de que trata o artigo anterior, será evidenciada a parcela de lucros, dividendos, juros e outros quaisquer proventos atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, cujos capitais estejam registrados no Banco Central do Brasil (Lei nº 4.131, de 1962, art. 22)

Chama atenção o fato que a autoridade fazendária poderá, uma vez declarado o imposto de renda, exigir do contribuinte que informe a origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio. Assim, se o contribuinte deixa de declarar a origem da receita auferida, no caso de uma atividade ilícita praticada, poderá ser obrigado a fazê-lo, através da ameaça de uma responsabilização administrativa e penal no caso de descumprimento. Portanto, o contribuinte, além de ter que informar compulsoriamente à autoridade fazendária todas as rendas e bens que redundaram em acréscimo patrimonial, poderá ainda ser obrigado a declarar ao Estado a forma pela qual obteve o seu rendimento, na conformidade do art. 51, § 1º da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962<sup>37</sup> e do art. 807 supramencionado.

Uma vez descobertos indícios da prática de uma atividade criminosa a autoridade fiscal está obrigada a encaminhar o procedimento administrativo-fiscal, quando encerrado, ao Ministério Público. Para tanto o sigilo das informações fiscais e financeiras constantes na Receita Federal é excepcionado quando há indícios de prática criminosa, como também quando são requeridas pela autoridade judicial as informações colhidas pela autoridade fazendária, que poderá ocorrer no bojo de uma investigação criminal.

Art. 83 da Lei 9430 de 27 de dezembro de 1996 - A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Art. 198 do CTN. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação

---

<sup>37</sup> § 1º A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.

obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3o Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I – representações fiscais para fins penais;

Indubitável que no procedimento de apuração do imposto sobre rendimentos se exige do contribuinte uma efetiva colaboração para a sua constituição, no qual há a obrigação que a pessoa que obteve um acréscimo patrimonial através de uma atividade criminosa com proveito econômico a informe à Receita Federal do Brasil. No entanto, a própria colaboração do contribuinte poderá ser contra ele utilizada em um processo penal como prova da prática de um ilícito penal, pela obrigatoriedade da comunicação do apurado em procedimento administrativo-fiscal com as autoridades persecutórias penais. O Código de Processo Penal inclusive possibilita que o procedimento administrativo-fiscal seja utilizado como inquérito a fim de amparar a denúncia do Ministério Público contra o autor do crime fiscal, sem necessidade de ulteriores investigações<sup>38</sup>.

### 1.2.2 Portugal

Para a apuração do Imposto sobre rendimento de pessoas singulares e do imposto sobre rendimento de pessoas coletivas se mostra também necessária à efetiva participação do contribuinte, através do fornecimento de informações e documentações das atividades econômicas desenvolvidas, sendo depois verificadas pela autoridade fazendária, que poderá requerer diligências complementares<sup>39</sup>, além do livre acesso as informações bancárias<sup>40</sup>, conforme a Lei Geral Tributária.

---

<sup>38</sup> Art. 4º. A polícia judiciária será exercida pelas autoridades policiais no território de suas respectivas circunscrições e terá por fim a apuração das infrações penais e da sua autoria. (Redação dada pela Lei nº 9.043, de 9.5.1995)

Parágrafo único. A competência definida neste artigo não excluirá a de autoridades administrativas, a quem por lei seja cometida a mesma função.

<sup>39</sup> Artigo 63.º Inspeção Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais; b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária; c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução; d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao



Ademais, a LGT impõe aos contribuintes e aos órgãos da administração tributária um dever de contribuição recíproca<sup>41</sup>. O dever do contribuinte é cumprir as obrigações acessórias previstas na lei e também prestar os esclarecimentos que a administração tributária lhes solicitar sobre a sua situação fiscal, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros<sup>42</sup>, podendo o contribuinte somente se opor nos casos excepcionais previstas na lei, o que impedirá a diligência, salvo se autorizada pelo tribunal da comarca, na forma do art. 63, n.º 4 e 5 da LGT<sup>43</sup>. O art. 48 do Código de Procedimento e Processo Tributário impõe também o dever de colaboração ao contribuinte, a qual deverá ser realizada de boa fé, através do esclarecimento total dos fatos e da entrega dos meios de provas a que tenha acesso<sup>44</sup>.

---

apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas; e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais; f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva. 2 - O acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável. 3 - Sem prejuízo do número anterior, o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário faz-se nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C. termos previstos nos artigos 63 termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C.

4 - O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.

<sup>40</sup> Artigo 63.º-B da LGT - Acesso a informações e documentos bancários

1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

[...]

d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa;

<sup>41</sup> Art. 59.º. Princípio da colaboração

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

<sup>42</sup> 4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.

<sup>43</sup> 5 - A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem: a) O acesso à habitação do contribuinte; b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário, realizada nos termos do n.º 3; c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos; d) A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei. 6 - Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas no número anterior, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

<sup>44</sup> Artigo 48.º Cooperação da administração tributária e do contribuinte [...] 2 - O contribuinte cooperará 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.

Sobre a colaboração entre a administração tributária e o contribuinte, Liliane Lima Sá aduz:

O princípio da colaboração, de que nos fala o artigo 59.º da L.G.T., compreende um dever de cooperação recíproco entre os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes. Relativamente a estes últimos, esse dever traduz-se no «cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta [Administração Tributária] lhes solicitar sobre a sua situação tributária...». Quanto a esta matéria, do esclarecimento de dúvidas no âmbito deste dever de colaboração recíproco, Vítor Faveiro fala em dois planos de acção: um de projecção interna, onde se compreenderiam os esclarecimentos a prestar pelo Sujeito Passivo (S.P.) quanto a dúvidas que a Administração tenha sobre as declarações e documentos, e outro de projecção externa<sup>45</sup>.

Augusto Silva Dias explicita a colaboração do contribuinte no procedimento de apuração do imposto sobre rendimento de pessoas singulares e coletivas:

[...] Num quadro de expansão social da tributação, o contribuinte é transformado numa espécie de agente administrativo, que auxilia ou substitui a Administração Tributária na realização de determinadas tarefas do imposto. No Direito português os deveres de cooperação estão sujeitos a definição legal (sem que isso signifique reserva de lei formal) e formam um complexo normativo vasto. Destacamos aqui os principais, cuja infracção pode gerar responsabilidade contra-ordenacional ou mesmo relevar no quadro de responsabilidade penal. Aproveitando a distinção doutrinária entre os deveres que se traduzem em prestações pecuniárias e deveres que se consubstanciam em obrigação de *facere*, valem como exemplo dos primeiros o devedor de o empregador entregar periodicamente ao Fisco as quantias retidas na fonte (art. 98.º e ss. do Código de Imposto sobre Rendimentos sobre Pessoas Singulares (CIRS) e dos segundos o dever de apresentar declarações, como a declaração periódica de rendimentos (art. 57º do CIRS e art. 112 do Código de Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRPC), a declaração substitutiva, sempre que ocorram factos que impliquem alteração dos rendimentos declarados (art. 60.º, n. 2, do CIRS) ou quando tiver sido liquidado imposto em quantia inferior ao devido ao declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo (art. 114º do CIRPC), o dever de passar recibos e emitir facturas (art. 115º do CIRS e art. 28º, nº 1, al. b), do CIVA), o dever de possuir contabilidade organizada (art. 117º, nº 1, do CIRS e art. 115º do CIRPC), o dever de constituir um processo de documentação fiscal (art.129.º do CIRS e art. 121.º, do CIRPC) e o dever de conservar documentos de suporte (art. 115.º, n.º 4, do CIRS e art. 115º, nº 3, do CIRPC)<sup>46</sup>.

O Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares traz de forma explícita a colaboração que deve prestar o contribuinte:

---

<sup>45</sup> SÁ, Liliane Lima. *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 125.

<sup>46</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *O direito à não auto-incriminação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p.44.

## SECÇÃO X

### PROCESSO DE DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

#### Artigo 57º

##### Declaração de rendimentos

1 - Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária, devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante: (Redacção do DL 198/2001, de 3 de Julho)

a) Os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo;

b) Os elementos mencionados no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IRC, quando se aplicar o disposto no n.º 8 do artigo 10.º, entendendo-se que os valores a mencionar relativamente às acções entregues são o valor nominal e o valor de aquisição das mesmas, nos termos do artigo 48.º (Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 63.º, no caso de falecimento do sujeito passivo, incumbe ao administrador da herança apresentar a declaração de rendimentos em nome daquele, relativa aos rendimentos correspondentes ao período decorrido de 1 de Janeiro até à data do óbito. (Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

3 - Nas situações de contitularidade, tratando-se de rendimentos da categoria B, incumbe ao contitular a quem pertença a respectiva administração apresentar na sua declaração de rendimentos a totalidade dos elementos contabilísticos exigidos nos termos das secções precedentes para o apuramento do rendimento tributável, nela identificando os restantes contitulares e a parte que lhes couber. (Anterior n.º 2 - Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

4 - Para efeitos do disposto nos n.os 5 a 7 do artigo 10.º, devem os sujeitos passivos:(Anterior n.º 3 - Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

a) Mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração do ano de realização, indicando na mesma e nas declarações dos dois anos seguintes, os investimentos efectuados;(Redacção do Decreto-Lei nº 361/2007, de 2 de Novembro)

b) Comprovar, quando solicitado, a afectação do imóvel à sua habitação permanente ou do seu agregado familiar, quando o reinvestimento seja efectuado em imóvel situado no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, através de declaração emitida por entidade oficial do outro Estado. (Redacção do Decreto-Lei nº 361/2007, de 2 de Novembro)

5 - Sempre que as declarações não forem consideradas claras ou nelas se verifiquem faltas ou omissões, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os sujeitos passivos ou os seus representantes para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado, não inferior a 5 nem a superior a 15 dias, prestarem os esclarecimentos indispensáveis. (Anterior n.º 4 - Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

#### Artigo 60º

##### Prazo de entrega da declaração

1 - A declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º é entregue:

(Redacção dada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho)

a) Em suporte papel:

i) Durante o mês de Março, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

ii) Durante o mês de Abril, nos restantes casos;(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

b) Por transmissão electrónica de dados:

i) Durante o mês de Abril, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H; (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

ii) Durante o mês de Maio, nos restantes casos. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

2 - A declaração a que se refere o número anterior é ainda apresentada nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados ou implique, relativamente a anos anteriores obrigação de os declarar, salvo se outro prazo estiver previsto neste Código. (Red. Dec.-Lei n.º 238/2006 de 20/12)

Da mesma forma o Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas também explicita a colaboração que deve prestar o contribuinte:

## CAPÍTULO VII

### Obrigações acessórias e fiscalização

#### SECÇÃO I

#### Obrigações acessórias dos sujeitos passivos

##### Artigo 117.º

##### Obrigações declarativas

1 — Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º;

b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º;

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º

2 — As declarações a que se refere o número anterior são de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser -lhes juntos, fazendo delas parte integrante, os documentos e os anexos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo oficial.

3 — São regulamentados por portaria do Ministro das Finanças o âmbito de obrigatoriedade, os suportes, o início de vigência e os procedimentos do regime de envio de declarações por transmissão electrónica de dados.

4 — São recusadas as declarações apresentadas que não se mostrem completas, devidamente preenchidas e assinadas, bem como as que sendo enviadas por via electrónica de dados se mostrem desconformes com a regulamentação estabelecida na portaria referida no número anterior, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação ou envio.

5 — Quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os sujeitos passivos para prestarem por escrito, no prazo que lhes for fixado, nunca inferior a cinco dias, os esclarecimentos indispensáveis.

6 - A obrigação a que se refere a alínea b) do n.º 1 não abrange as entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º, exceto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

7 - (Revogado)

8 - A obrigação referida na alínea b) do n.º 1 também não abrange as entidades não residentes que apenas aфирam, em território português, rendimentos isentos.

9 — A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.

10 — Relativamente às sociedades ou outras entidades em liquidação, as obrigações declarativas que ocorram posteriormente à dissolução são da responsabilidade dos respectivos liquidatários ou do administrador da falência.

## Artigo 120.º

### Declaração periódica de rendimentos

1 - A declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

2 - Relativamente aos sujeitos passivos que, nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 8.º, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, prazo que é igualmente aplicável relativamente ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º

3 - No caso de cessação de actividade nos termos do n.º 5 do artigo 8.º, a declaração de rendimentos relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, aplicando-se igualmente este prazo ao envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenham decorrido os prazos mencionados nos n.ºs 1 e 2.

4 - As entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são igualmente obrigadas a enviar a declaração mencionada no n.º 1, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

5 — Nos casos previstos no número anterior, a declaração deve ser enviada:

a\*) a) Relativamente a rendimentos derivados de imóveis, excetuados os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa, a ganhos mencionados na alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º e a rendimentos mencionados nos n.os 3) e 8) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, até ao último dia do mês de maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam;

b) Relativamente a ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, até ao 30.º dia posterior à data da transmissão, independentemente de esse dia ser útil ou não útil;

c) Relativamente a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito, até ao 30.º dia posterior à data da aquisição, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

6 — Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades:

a) A sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 70.º;

b) Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.

7(\*) — (Revogado.)

8(\*) — A correção a que se refere o n.º 2 do artigo 51.º-A deve ser efetuada através do envio de declaração de substituição, no prazo de 60 dias a contar da data de verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, relativa a cada um dos períodos de tributação em que já tenha decorrido o prazo de envio da declaração periódica de rendimentos.

9 - Sempre que não se verifique o requisito temporal estabelecido na parte final do n.º 11 do artigo 88.º, para efeitos da tributação autónoma aí prevista, o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

10 — Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.

Portanto, caberá ao contribuinte obrigatoriamente, tanto no imposto sobre rendimento sobre pessoas singulares como no imposto sobre rendimento sobre pessoas coletivas contribuir efetivamente com o Fisco através da declaração de todas as atividades, lícitas ou ilícitas, que resultaram no acréscimo patrimonial. A omissão facultará à fiscalização realizar a tributação de forma indireta, na conformidade do art. 10º do regime complementar do procedimento da inspecção tributária e aduaneira,<sup>47</sup> como também poderá ensejar a responsabilização administrativa e penal, na forma do art. 32 do R.C.P.I.T.<sup>48</sup>.

Ao informar sobre as atividades ilícitas, notadamente aquelas que têm tipificação criminal, estará o contribuinte entregando à autoridade fiscal provas que poderão consubstanciar o início de uma ação penal e, ao final, uma condenação criminal. Isso porque a autoridade fiscal quando verificar a ocorrência de um crime, na conformidade da legislação portuguesa, tem a obrigação de instaurar o inquérito policial, sob a presidência do Ministério Público, inclusive atuando na apuração do ilícito, através da delegação de funções.

#### Artigo 40.º da RGIT

##### Inquérito

1 - Adquirida a notícia de um crime tributário procede-se a inquérito, sob a direcção do Ministério Público, com as finalidades e nos termos do disposto no Código de Processo Penal.

2 - 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, independentemente do valor da vantagem patrimonial ilegítima.

(Redacção dada pelo artigo 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)

3 - A instauração de inquérito pelos órgãos da administração tributária e da administração da segurança social ao abrigo da competência delegada deve ser de imediato comunicada ao Ministério Público.

---

<sup>47</sup> Artigo 10.º Falta de cooperação A falta de cooperação do dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei.

<sup>48</sup> Artigo 32.º Violação do dever de cooperação 1 - A recusa de colaboração e a oposição à acção da inspecção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei. 2 - Para efeitos do número anterior, devem os funcionários da inspecção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respectivamente responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal.

Assim sendo, a declaração do imposto sobre rendimento de pessoas singulares ou sobre o rendimento sobre pessoas coletivas obrigará o contribuinte informar ao Estado a ocorrência de uma atividade criminosa, a qual poderá ser contra o contribuinte utilizada em um processo penal. A própria omissão na colaboração poderá resultar também em uma responsabilização penal.

### **1.3 A conduta omissiva no crime fiscal: Brasil e Portugal**

Optou-se pela denominação de crime fiscal com o intuito de abarcar o crime de sonegação fiscal no Brasil, disposto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, como também o crime de fraude em Portugal, estabelecido nos arts. 103 e 104 (forma qualificada) da Lei nº 15/2001. O direito brasileiro e o direito português, de forma similar, tipificaram os crimes fiscais em legislações extravagantes, sendo que no primeiro há, excepcionalmente, a previsão no código penal do crime de descaminho<sup>49</sup> e também dos crimes contra a previdência social, no caso de supressão de pagamentos do tributo e de seus fatos geradores<sup>50</sup>. No mesmo sentido a incriminação da fraude praticada contra a previdência

---

<sup>49</sup> Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) § 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) § 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.

<sup>50</sup> Apropriação indébita previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000). Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de

social que é tipificada como crime de estelionato, na forma majorada, descrito também no código penal<sup>51</sup>.

Muito se debate sobre a criminalização das fraudes fiscais, pois se estaria utilizando as sanções penais como instrumento de coação para a cobrança dos tributos. É certo, porém, que a associação que se faz entre o direito penal e a sanção criminal como sua consequência lógica acabou sendo utilizada para maior eficiência do sistema arrecadatório fiscal através da força do estigma da pena. Buscou-se o temor da sanção penal, já que, como aponta Paulo Ferreira da Cunha, “O que constitui a atividade do ramo do direito em apreço [penal] não é senão a distribuição das penas<sup>52</sup>”. Nesse contexto, é esclarecedora a lição de Rousseau, “De resto, a frequência dos suplícios é sempre um sinal de fraqueza ou de preguiça no governo<sup>53</sup>”. Nada melhor sintetiza a utilização do direito penal para fins fiscais do que a sabedoria chinesa ao chamar o código penal de lei da pena (*xing fa*)<sup>54</sup>, o que denota a importância do direito penal, ou melhor, da pena, para fins de arrecadação fiscal. Optou-se, dessa forma, pelo caminho mais aterrorizador e mais fácil, que é a imposição do medo pelo direito penal, para aumentar a arrecadação do Estado<sup>55</sup>.

Alberto Jorge Correia Lima de Barros analisa o temor causado pelo Direito Penal:

---

serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

<sup>51</sup> Estelionato Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: [...] § 3º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é cometido em detrimento de entidade de direito público ou de instituto de economia popular, assistência social ou beneficência.

<sup>52</sup> CUNHA, Paulo Ferreira da. *Ultima Ratio Uma (re)visão filosófico-constitucional da ciência do direito penal*. ANDRADE, Manuel da Costa, COSTA, José Faria, Rodrigues, Anabela Miranda, MONIZ, Helena e FIDALGO, Sónia (orgs). In: *Direito Penal fundamentos dogmáticos e político-criminais Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld*. Coimbra: Coimbra editora, 2014, p.146.

<sup>53</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, apud CUNHA, Paulo Ferreira da. *Ultima Ratio Uma (re)visão filosófico-constitucional da ciência do direito penal*. ANDRADE, Manuel da Costa, COSTA, José Faria, Rodrigues, Anabela Miranda, MONIZ, Helena e FIDALGO, Sónia (orgs). In: *Direito Penal fundamentos dogmáticos e político-criminais Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld*. Coimbra Editora. Coimbra: 2014, p.146.

<sup>54</sup> BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Revan, 1990. p.111.

<sup>55</sup> Neste sentido: JAKOBS, Gunther e MELIÁ, Manuel Cancio. *Direito Penal do Inimigo Noções e Críticas*. CALLEGARI, André Luís e GIACOMOLLI, Nereu José (organização e tradução). 2º edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 42: Portanto, o Estado pode proceder de dois modos com os delinquentes: pode vê-los como pessoas que delinquem, pessoas que tenham cometido um erro, ou indivíduos que devem ser impedidos de destruir o ordenamento jurídico, mediante coação”.



O Direito Penal é, declaradamente, um dos instrumentos do controle social formal, com certas notas específicas dadas pelo seu objeto, os crimes ou delitos e as contravenções, havidos como os mais pesados ataques aos bens jurídicos tutelados pelo Estado; seus fins explícitos (prevenção e repressão), de eficácia sempre questionada, e os meios que utiliza – penas e medidas de segurança –, caracterizados, dentre todos os instrumentos de controle social, como os mais severos para os indivíduos, em virtude de a principal resposta penalógica atingir agudamente a liberdade das pessoas (penas privativas de liberdade), quando não alcançam suas próprias vidas (“pena de morte”), nos países que admitem a pena capital<sup>56</sup>.

O sentido intimidatório da pena soa como ameaça ao contribuinte para que não deixe de cumprir com as suas obrigações com o sistema fiscal, até porque a imposição tributária é, em regra, uma norma de ampla rejeição social. Ou seja, se não houvesse a ameaça da sanção penal poucas pessoas cumpririam com as suas obrigações fiscais, porque a sua rejeição reside na alta carga tributária imposta aos cidadãos, cuja percepção, no mais das vezes, é que não será utilizada apenas para fazer frente às despesas necessárias ao bem estar geral, ao contrário, será empregada para a manutenção do poder e ainda custeará as despesas com o desleixo administrativo, a corrupção, as obras superfaturadas, nepotismo, além de outros gastos desnecessários.

Ives Gandra Martins aponta a concepção da rejeição social para a norma tributária e a necessidade, por consequência, do direito penal:

O direito penal tem por escopo principal garantir a sociedade no que concerne às normas de aceitação social. No que se refira exclusivamente às normas de aceitação, cuja patológica desobediência provoca o despertar da imposição de seus comandos normativos. É, porém, fundamentalmente, direito de proteção à sociedade, visando assegurar o cumprimento das regras de comportamento pela ameaça de aplicação de regras sancionatórias.

[...]

No concernente à norma de rejeição social, em que o delito possui características mais justificáveis, em face de a sanção ser norma primária e sem a qual poucos cumpririam a norma de comportamento, a pena não possui aquelas características de autonomia, nem as tendo o delito, visto que a sociedade repugna a norma de comportamento e apenas a cumpre por saber que, se não a cumprir, aplicar-se-lhe-á a sanção.

[...]

Acresce-se o fato que a sanção tributária objetiva menos punir o infrator e mais garantir a arrecadação, razão pela qual a ameaça maior de sanção implique a perda da liberdade, termine por levar o sujeito passivo da relação tributária a cumprir a obrigação, que possivelmente não levaria se não houvesse a pena.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> LIMA, Alberto Jorge Correia de Barros. *Direito Penal Constitucional - A imposição dos princípios constitucionais penais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.24.

<sup>57</sup> GANDRA, Ives Martins. *Crimes contra a ordem tributária*. In: Crimes contra ordem tributária. 3ª edição. São Paulo: Editora RT, 1998.

A posição contrária ao sancionamento penal nas obrigações tributárias ganha relevo quando o crime fiscal assume a feição de ser apenas um meio intimidatório (terror) que se serve o Estado para forçar o pagamento dos tributos, dada a sua rejeição social, o que o distancia da sua necessária dignidade penal:

(...) No contexto do primeiro tipo de sociedade [democrática e aberta], tem sido, sobretudo a partir de dois conceitos fundamentais que se têm procurado definir os parâmetros da legitimidade da intervenção do direito criminal: o conceito de dignidade penal (*Strafwürdigkeit*) e o conceito de carência (ou necessidade) de tutela penal.

Segundo o entendimento praticamente unânime, só assumem dignidade penal as condutas que lesem bens jurídicos ou, noutros termos, que sejam socialmente danosas (...).

A definição duma conduta como socialmente danosa, isto é, lesiva de bens jurídicos cuja integridade é importante, porventura mesmo imprescindível à subsistência da comunidade, não esgota, porém o problema da legitimidade da criminalização. (...). Tal só se logrará num segundo momento, em sede de carência de tutela. Com esta categoria exprime-se de forma sintética, como assinala Sax, 'o juízo de que, em relação a determinados comportamentos que directa ou indirectamente lesam bens jurídicos, sendo, portanto, dignos de meio para, de forma eficaz, proteger a ordenação comunitária'<sup>58</sup>.

A doutrina espanhola entende, por outro lado, que a norma tributária nem sempre é de rejeição social, podendo ser legítima quando imposta de forma razoável e para os fins do Estado, quando a utilização do direito penal passa a ser legítima. A norma penal no campo tributário poderá assim ter dois sentidos: um para assegurar o cumprimento de uma norma de rejeição social através da imposição de uma pena e o outro com uma sanção necessária pelo descumprimento de uma norma tributária justa<sup>59</sup>.

A controvérsia existente na legitimidade da utilização do direito penal no âmbito fiscal reflete na definição do bem jurídico protegido pelo crime fiscal, que, para a doutrina portuguesa como para a brasileira, pode assumir uma feição tipicamente patrimonial, que resguarda apenas a receita fiscal, passando pelo viés de ser um crime contra administração

---

<sup>58</sup> DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. *Criminologia o homem delinquente e a sociedade criminógena*. Coimbra: Coimbra editora, 2011, p. 405/407.

<sup>59</sup> MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Editora Civitas, 1974, p. 24-25. "La criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se há logrado um sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos. El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmissible, porque pretende usar la pena criminal, com fines meramente utilitaristas, para encobrir em definitiva un fracasso del próprio sistema fiscal.

tributária como um todo, abrangendo o dever de colaboração de todos para com a Fazenda Pública e por último, tem uma natureza mista, englobando a receita fiscal e a administração tributária em conjunto.

Paulo Pinto de Albuquerque demonstra as diferentes concepções do bem jurídico protegido nos crimes fiscais:

[...] a doutrina tem enveredado, basicamente, por três construções distintas. Uma reconhece ao bem jurídico tutelado pela norma penal uma dimensão eminentemente patrimonial, traduzida na obtenção de receitas fiscais, cuja estruturação típica passaria por um crime de resultado danoso (prejuízo patrimonial) e a definição de condutas dirigidas à entrega tempestiva de valores devidos. Uma outra construção enfatiza no âmbito da tutela, os deveres de colaboração com a administração tributária, centrando a ilicitude em torno da inobservância de deveres de informação, transparência e verdade fiscal; (...) Uma terceira via dá corpo a uma matriz compromissória ou mista que procura combinar componentes das construções anteriores, quer reconhecendo, no parâmetro penal fiscal, uma tutela de interesses patrimoniais do Estado, quer os valores de transparência e verdade<sup>60</sup>.

O Tribunal Constitucional Português, à margem da discussão quanto ao bem jurídico do crime fiscal, se preocupou com a questão social, ao entender que é legítima a cobrança dos tributos pelo Estado português, considerando a finalidade social da arrecadação fiscal para a consecução dos fins do Estado Social e, por consequência, entendeu pela dignidade penal do bem jurídico protegido nos crimes fiscais, no acórdão nº 101/2009:

Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade. A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, como também alarga o âmbito do que é digno de tutela penal.

Neste mesmo sentido foi à decisão tomada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no recurso em sentido estrito, nº 2010.002050-8, ao afirmar a necessidade da existência do direito penal na seara tributária:

---

<sup>60</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de José. *Comentários das Leis Penas Extravagantes*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011, p.453. No mesmo sentido: DIAS, Augusto Silva. *Crimes e Contra-ordenações Fiscais*. In: AAVV Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 445-448.

A necessidade do tributo na realização dos fins do Estado Democrático de Direito, definidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, não se coaduna com a condolência às práticas evasivas e sonegatórias, exigindo do Estado uma intervenção enérgica a fim de garantir a arrecadação e, conseqüentemente, possibilitar a busca por efetivação dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Em que pese às divergências dogmáticas presentes na análise dos crimes fiscais, as decisões judiciais acima denotam que nos dois países se têm ressaltado a incriminação das fraudes fiscais como meio de fortalecer a arrecadação fiscal, com a finalidade de que se possam efetivar as políticas sociais e, em consequência, possibilitar uma vida digna a todos, concretizando o que se espera de um Estado social.

Marcia Dometila Lima de Carvalho, neste sentido, acentua que o direito penal deve efetivamente proteger a realização da justiça social:

O direito penal deve proteger os bens jurídicos fundamentais. É o que é fundamental para a Constituição é o desenvolvimento da justiça social, dignificando o homem. A proteção exacerbada de bens jurídicos individuais, em detrimento do bem jurídico social, direito social, foge à nova ordem constitucional<sup>61</sup>.

E mais. Dado o caráter social da tributação, como assentou Heleno Cláudio Fragoso, a obrigação tributária passa a ser um dever cívico para com o Estado, cujo descumprimento pela sociedade, em regra, não é entendida como uma ofensa ética, sendo necessária a criminalização das ofensas fiscais como “um importante elemento de uma séria política fiscal<sup>62</sup>”. Sobressaindo assim a importância do direito penal como instrumento para uma eficiente política fiscal. A justiça penal deve eficazmente combater a criminalidade para que o Estado possa realizar a justiça social a que está constitucionalmente obrigado, o que fortalece o sentido funcional para a justiça penal. É o que tem sido assente na jurisprudência alemã:

As referências do Tribunal Federal têm, com efeito, oscilado entre um conjunto de fórmulas onde sobressaem, v.g., a referência a uma «justiça funcionalmente capaz» (*funktionsfähige Rechtspflege*), uma «luta eficaz contra o crime»

---

<sup>61</sup> CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Livraria Fabris, 1992, p.100.

<sup>62</sup> FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo direito penal tributário e econômico*. In: Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal 12/67-68, Ano III, jan./mar./66.

(*wirksame Verbrechensbekämpfung*), uma *Funktionstüchtige Strafrechtsplege* ou, pela negativa, uma «paralisação do processo» (*Lahmlegung Verfahrens*)<sup>63</sup>. Uma justiça criminal *funktionsfähig*, sem a qual nunca poderia afirmar-se plenamente realizado o Estado de Direito<sup>64</sup>.

No mesmo sentido:

O Estado para cumprir seu dever de proteção, deve empregar suficientes medidas de caráter normativo e material, que levem a alcançar - atendendo à ponderação de bens jurídicos - uma proteção adequada, e, como tal, efetiva (proibição do subdimensionamento). Para tanto, se requer um conceito de proteção que vincule entre si tantos os elementos de proteção preventiva quando repressiva (...). A proibição de uma subproteção implica em renunciar livremente à intervenção do direito penal e à efetividade da proteção dele derivada para a vida humana<sup>65</sup>.

Conclusivo neste sentido é Hassemer quando assinala que as alterações ocorridas nas leis estão mais voltadas em assegurar o Estado das ameaças ao desenvolvimento social do que garantir os direitos fundamentais no processo penal, até porque estas podem criar óbices ao efetivo e necessário combate à criminalidade<sup>66</sup>. O Estado Social se vale então de uma conformação legislativa que efetive a justiça penal como seu braço financeiro para alcançar o bem estar social. Conclui o doutrinador<sup>67</sup>:

O Direito Penal passou a atuar principalmente, nas partes especiais dos Códigos Penais e das legislações especiais, criando novas figuras penais ou ampliando os tipos já existentes, fundamentalmente em setores antes não abrangidos pelo Direito Penal, ou, se abrangidos, não com tanto rigor; é o caso do meio ambiente, da economia, do mercado exterior e da criminalidade organizada (...). Em resumo, o Direito Penal, dos últimos anos aumentou significativamente sua capacidade, eliminando algumas garantias específicas do Estado do Direito que se converteram em um obstáculo para o cumprimento de suas novas tarefas.

Neste sentido Jorge Figueiredo Dias e Manuel Costa Andrade:

---

<sup>63</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 29/30.

<sup>64</sup> ROGALL, apud, ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p.33.

<sup>65</sup> Sentença 88, 203, II, 1993, apud, GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Livraria Fabris, 992, p.58.

<sup>66</sup> HASSEMER, apud ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 66-67.

<sup>67</sup> HASSEMER, Winfried. Crisis y características del moderno derecho penal. *Actualidad Penal*. n.43, Tradução ao castelhano de Francisco Muños Conde, 1993, p.640.

Entra em cena o Estado Social, protecionista e reivindicador da intervenção do direito. Passa-se a fazer-se impender sobre o Estado a responsabilidade de assegurar a todos os níveis mínimos de bem-estar compatíveis com a dignidade humana. Como sublinha Silva Dias, «tal impulso vem provocar uma alteração do modo de ser do Direito, que se torna instrumento de reforma e correção de assimetrias económico-sociais, ganhando em volume e complexidade o que vai perdendo em estabilidade coerências»<sup>68</sup>

A concepção instrumental e funcional do Direito, dentro do Estado Social, ganha ressonância no processo penal, visto que os direitos fundamentais assegurados ao indivíduo no processo penal vinculados à liberdade passam a constituir um obstáculo para uma eficaz realização da justiça penal, o que colocaria em xeque o próprio Estado Social, sobretudo quando impede, pela perda de receita, a efetivação das políticas públicas. O Tribunal Constitucional alemão deixou explícito que a maximização dos direitos fundamentais garantidores da liberdade do indivíduo “impede ou paralisa (lähmt) a conformação e funcionamento de uma ordenação do processo penal racional-teleológica e adequada a uma eficaz realização da justiça penal<sup>69</sup>”.

No atual cenário econômico, com a finalidade de fazer frente às despesas crescentes do Estado Social, sobretudo na área da saúde e da previdência social, seja pelo incremento de tecnologia na área de saúde, seja pelo envelhecimento da população, como também para o necessário equilíbrio entre receita e despesa, desejado pelos organismos internacionais como forma de garantir a estabilidade econômica do país e possibilitar a atração de investimentos externos, cada vez mais os Estados necessitam da tributação e do enfrentamento a sonegação fiscal, dentro da qual se inclui a economia informal, que não se submete aos elevados impostos diretos cobrados. A economia informal, usualmente denominada por economia subterrânea, vem a ser todas as atividades efetuadas à margem da lei, fugindo do controle fiscal do Estado e também de sua contabilidade oficial<sup>70</sup>. Para tal enfrentamento, o Estado se utiliza cada vez mais do direito penal para evitar ao máximo que deixe de arrecadar os tão necessários recursos através da tributação.

---

<sup>68</sup> DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*. Coimbra: Almedina editora, 2009, p.18.

<sup>69</sup> *NJW 1964*, apud ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p.29

<sup>70</sup> GONÇALVES, Francisco Rocha. *A economia subterrânea (situação actual e implicações para a política económica)*. SILVA, Luciano Nascimento; BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (orgs). In: *Lavagem de dinheiro e injusto penal análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira*. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p.228.

O combate aos crimes econômico-financeiros, sobretudo os crimes fiscais, assume um imperativo essencial aos Estados, como afirma Dometila: “A criminalidade contra a ordem econômica-financeira solapa a concretização dos direitos sociais e a consecução da justiça social”, concluindo a referida doutrinadora: “Obstáculo à consecução dos fins primordiais do Estado, através de normas-objetivo no texto constitucional<sup>71</sup>”.

Dada a necessidade de aumentar a arrecadação fiscal por parte dos países e, em especial, de Brasil e Portugal, aumenta a importância de se criminalizar as condutas que causam prejuízo financeiro ao erário. Não é por outro motivo que, no caso do crime tributário, nas legislações brasileira e portuguesa, existe a possibilidade de se excluir a punibilidade com o pagamento do tributo iludido<sup>72</sup>. Em Portugal, fica ainda mais clara a vinculação do direito penal com a arrecadação fiscal, pois o valor econômico se expressa na própria tipicidade, pois só será fraude fiscal a partir de um determinado valor<sup>73</sup> e quanto maior a vantagem patrimonial obtida, mais alta será a pena<sup>74</sup>.

---

<sup>71</sup> CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Livraria Fabris, 1992. p.100.

<sup>72</sup> Art. 83 da Lei 9.430/96. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 6o As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

Art. 105. 4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se: a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

<sup>73</sup> Art. 103. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000. (Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro).

<sup>74</sup> Art. 104. 2 - A mesma pena é aplicável quando: b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. 3 - Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas.

Dentro deste contexto, o direito fiscal, per si, não se mostra capaz de prevenir a existência de atividades econômicas não declaradas ao Estado, razão por que se busca o direito penal para coibir as condutas que não realizem o necessário pagamento do tributo devido. Por corolário, a simples omissão da informação à Fazenda Pública deve ter como consequência uma sanção criminal. Assim, é crime fiscal a conduta de deixar de informar ao fisco fatos ou valores que possam ensejar a tributação, sendo a omissão da renda auferida crime, tanto na legislação brasileira como na portuguesa. O art. 1º da Lei nº 8.137/90<sup>75</sup> e o art. 103 da Lei nº 15/2001 descrevem explicitamente a omissão de informações como forma de adequação típica imediata.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Artigo 103.º

Fraude

1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

(...)

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

Guilherme de Souza Nucci discorre sobre a omissão no crime de sonegação fiscal brasileiro:

Análise do núcleo do tipo: omitir (deixar de fazer algo) informação (dado relevante acerca de alguma coisa) é a primeira conduta (...). Destinatárias das condutas típicas são as autoridades fazendárias (funcionários da Fazenda Pública, nacional, estadual ou municipal, encarregadas da arrecadação dos tributos, ou seja, o Fisco<sup>76</sup>).

Alfredo de Sousa demonstra a omissão como conduta típica para o crime de fraude fiscal:

---

<sup>75</sup> Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; BRASIL. Lei 8.137/90.

<sup>76</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis Penais e Processuais Comentadas*. São Paulo: RT, 2010, p.1038.



A ocultação de valores verdadeiros compreende todo o encobrimento fático de dados ou informações de modo a dificultar a sua comprovação por parte da administração fiscal, o que se pode traduzir num não revelar, não informar ou não dar a conhecer através de uma conduta omissiva e fraudulenta nas correspondentes declarações e impostos<sup>77</sup>.

Assim sendo, é crime fiscal a conduta omissiva que tem por objetivo impedir ou dificultar o conhecimento da autoridade fazendária da existência de um fato gerador de um tributo. O Crime fiscal se dá, como afirma Ricardo Andreucci, pela “ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao poder público<sup>78</sup>”. E mais, em ambas as legislações o contribuinte que não colaborar com a fiscalização tributária, no sentido de não atender as diligências determinadas pelos agentes públicos, também poderá ser responsabilizado pela prática de uma atividade criminosa.

Art. 1º da Lei 8.137/90 Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Artigo 348.º do Código Penal Português

Desobediência

1 - Quem faltar à obediência devida a ordem ou a mandado legítimos, regularmente comunicados e emanados de autoridade ou funcionário competente, é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 120 dias se:

- a) Uma disposição legal cominar, no caso, a punição da desobediência simples; ou
- b) Na ausência de disposição legal, a autoridade ou o funcionário fizerem a correspondente cominação.

2 - A pena é de prisão até 2 anos ou de multa até 240 dias nos casos em que uma disposição legal cominar a punição da desobediência qualificada.

Portanto, o Estado obriga que o contribuinte declare todas as atividades que praticou que redundaram em acréscimo patrimonial, através da ameaça de praticar um crime fiscal, mesmo que no caso de uma atividade criminosa que resultou em ganho patrimonial a declaração do agente ao Fisco represente a comunicação ao Estado que

---

<sup>77</sup> SOUZA, Alfredo José de. *Infracções Fiscais – Não Aduaneiras*. V.2. Coimbra: Almedina, 1990, p.88. No mesmo sentido: ALBUQUERQUE, Paulo Pinto e BRANCO, José. *Comentários das Leis Penas Extravagantes* V.1. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011, p. 454.

<sup>78</sup> ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação Penal Especial*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.510.

praticou uma infração penal. Isso porque se o contribuinte omitir a atividade criminosa que resultou em acréscimo patrimonial à Fazenda Pública poderá ser responsabilizado criminalmente pelo crime de sonegação ou fraude fiscal. Ou seja, caberá declarar a atividade que ocasionou o acréscimo (se autoincriminando) para não ser obrigado a responder pelo crime fiscal. Ainda poderá ser responsabilizado criminalmente se declarar a renda sem informar a origem ou falseando-a.

Deverá o contribuinte, em concomitância à declaração da renda obtida, auxiliar a autoridade fiscal no sentido de entregar documentos e ainda prestar as informações complementares entendidas como necessárias pela autoridade pública. O desatendimento poderá levar ao cometimento do crime desobediência na legislação portuguesa, ou um crime fiscal na legislação brasileira.

Estas obrigações impostas pelo Estado em âmbito fiscal podem colidir com o princípio da não autoincriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) no processo penal, em razão da obrigatória comunicabilidade entre a esfera fiscal e a penal, que poderá ter como consequência a perseguição penal, o que redundará no fato da acusação ser lastreada pela própria declaração do contribuinte.

## **CAPÍTULO 2 - REFLEXOS DA COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO PENAL**

Este capítulo tem por objetivo analisar a obrigatoriedade da colaboração do contribuinte no âmbito do imposto sobre rendimentos, no Brasil e em Portugal, visando demonstrar que a declaração de uma atividade criminosa que tenha gerado acréscimo patrimonial poderá colidir com o princípio da não autoincriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*<sup>79</sup>). Posteriormente, analisa-se a ocultação da atividade criminosa como parte integrante da empreitada criminosa, o que a colocaria como um *post factum* impunível, dentro do concurso aparente de normas. Por fim, apresentam-se as soluções presentes nas legislações, na doutrina e nas decisões dos Tribunais.

### **2.1 O princípio da não autoincriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*)**

No superado sistema inquisitório o acusado era um mero objeto do processo. Para Foucault nesse sistema “o processo se desenrola sem ele, ou pelo menos que ele pudesse conhecer a acusação, as imputações, os depoimentos e as provas”<sup>80</sup>. A prisão era a regra, cuja reclusão provisória tinha como objetivo a obtenção da confissão do acusado, inclusive através da tortura. A única preocupação que se tinha com o acusado durante o processo é a obtenção de sua confissão, sendo-lhe negado qualquer garantia de defesa.

Com a introdução do sistema acusatório, o acusado passa a ser sujeito do processo, passando a ter o processo penal como valores nucleares os princípios e garantias fundamentais descritos no texto constitucional. No sistema acusatório os papéis da acusação e do julgamento são desempenhados por diferentes pessoas. Vigora o princípio do devido processo legal<sup>81</sup>. Há a paridade de armas entre a acusação e a defesa<sup>82</sup>. Adota-se

---

<sup>79</sup> Tradução livre: Ninguém é obrigado a acusar-se.

<sup>80</sup> FOUCAULT, Michel. *Vigiar e Punir: história da violência nas prisões*. Trad. Raquel Ramalhe. Ed. Petrópolis: Vozes, 2007. p.32.

<sup>81</sup> “De difundida locução, mediante a qual se determina a imperiosidade, num determinado Estado de Direito, de: a) elaboração regular e correta da lei, bem como de sua razoabilidade, senso de justiça e enquadramento nas preceituações constitucionais (*substantive due processo of law*), segundo o desdobramento da concepção norte-americana); b) aplicação judicial da lei, através de instrumento hábil à sua interpretação e realização, que é o processo (judicial process); e c) assecuração, neste, da paridade de armas entre as partes, visando à igualdade substancial. Apresenta-se ela, ademais, relativamente ao processo judicial, como um conjunto de elementos indispensáveis para que este possa atingir, devidamente, sua finalidade compositiva de litígios em âmbito extrapenal) ou resolutória de conflitos de alta relevância social (no campo penal)”. TUCCI, José

o princípio do juiz natural<sup>83</sup>. Respeita-se o princípio do contraditório e o da ampla defesa<sup>84</sup>. O processo passa a ser público<sup>85</sup> e as provas devem ser obtidas de forma lícita<sup>86</sup>. Existe a presunção de inocência do acusado<sup>87</sup>. Nesse modelo entende-se que o fortalecimento e o exercício da defesa são fundamentais para a obtenção da justiça, como também tem no princípio da dignidade humana<sup>88</sup> o seu valor fundante, razão por que a liberdade de locomoção ganha maior respeito e primazia.

---

Rogério Cruz; TUCCI, Rogério Lauria. *Constituição de 1988 e processo. Regramentos e garantias processuais do processo*. São Paulo: Saraiva, 1989, p.15.

<sup>82</sup>: “Autor e réu deverão ter os mesmos direitos, mesmos ônus e mesmos deveres. ‘Dentro das necessidades técnicas do processo deve a lei propiciar a autor e réu uma atuação processual em plano de igualdade no processo, deve dar a ambas as partes análogas possibilidades de alegação e prova’. Insere-se aí a garantia de paridade de armas no processo penal, igualando a acusação e defesa”. FERNANDES, Antonio Scarance. *Processo Penal Constitucional*. 6ª edição. São Paulo: Editora RT, 2010, p.48.

<sup>83</sup>: “Intimamente conectado ao princípio da legalidade (*nulum crimen sine lege*), o princípio do juiz natural exigia que somente um órgão previamente constituído para o processo de crimes, também anteriormente definidos, isto é, antes de seu cometimento, seria competente para o seu respectivo julgamento. Mas não só a garantia do órgão do judiciário, mas a pessoa (natural) do juiz, de modo a impedir modificações arbitrárias às regras de jurisdições” PACHELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p.37.

<sup>84</sup> “ciência bilateral dos atos e termos do processuais e possibilidade de contrariá-los”. ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes. *Princípios fundamentais do processo penal*. São Paulo: Editora RT, 1973. p. 81: Ainda: “É que, da perspectiva da teoria do processo, o contraditório não pode ir além da garantia de participação, isto é, a garantia da parte poder impugnar - no processo penal, sobretudo a defesa - toda e qualquer alegação contrária a seu interesse, sem, todavia, maiores indagações acerca da concreta efetividade com que se exerce aludida impugnação. E, exatamente por isso, não temos dúvidas em ver incluído, no princípio da ampla defesa, o direito à participação da defesa técnica - do advogado - de corréu durante o interrogatório de todos os acusados”. PACHELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. 16ª edição. Editora Atlas. São Paulo: 2013. p. 44.

<sup>85</sup> “Decorrência da democracia e do sistema acusatório, o princípio processual da publicidade encontra guarida no art. 5º, inciso LX, da Constituição Federal, que declara: “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”. A publicidade surge como uma garantia individual determinando que os processos civis e penais sejam, em regra, públicos, para evitar abusos dos órgãos julgadores, limitar formas opressivas de atuação da justiça criminal e facilitar o controle social sobre o Judiciário e o Ministério Público”. ARAS, Vladimir. In: *Princípio do processo penal*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2416/principios-do-processo-penal>>. Acesso em 12/01/2015:

<sup>86</sup> “Em uma ordem jurídica fundada no reconhecimento, afirmação e proteção dos direitos fundamentais, não há como recusar a estatura fundante do princípio da inadmissibilidade das provas ilícitas, sobretudo porque destinado a proteger os jurisdicionado contra investidas arbitrárias do Poder Público. PACHELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. São Paulo: Editora Atlas, 2013. p.52.

<sup>87</sup> “Foi exatamente quando o processo penal europeu passou a se deixar influenciar pelo sistema acusatório que surgiu uma maior proteção da inocência do acusado [...]. É o sistema acusatório a base para tratar o acusado com mais dignidade e respeito à sua liberdade de locomoção[...]’enquanto não definitivamente condenado, presume-se o réu inocente”. RANGEL, Paulo. *Direito Processual Penal*. São Paulo: Editora Atlas, 2013, p.24.

<sup>88</sup> “Na verdade, o princípio da dignidade da pessoa humana exprime, em termos jurídicos, a máxima Kantiana, segundo a qual o homem deve sempre ser tratado como um fim em si mesmo e nunca como o meio. O ser humano precede o direito e o Estado, que apenas se justificam em razão dele. Nesse sentido a pessoa humana deve ser concebida e tratada como valor-fonte do ordenamento jurídico (...) é saliente, em segundo lugar, uma dimensão negativa do princípio em questão, que é concebido como limite indeclinável para a atuação do Estado. Nesse sentido é lícito afirmar que todo e qualquer ato normativo, administrativo ou jurisdicional que se revelar atentatório à dignidade da pessoa humana será inválido e desprovido de eficácia

Com as garantias asseguradas no sistema acusatório ao processado, há o surgimento do princípio da não autoincriminação, como acentua Ferrajoli:

*Nemo tenetur se detegere* é a primeira máxima do garantismo processo acusatório, enunciada por Hobbes e recebida desde o século XVII no direito inglês. Disso resultaram, como corolários: a proibição daquela tortura espiritual, como chamou Pagano, que é juramento do imputado; o direito ao silêncio, nas palavras de Filangieri, assim como a faculdade do imputado de responder o falso; a proibição de não se arrancar a confissão com a violência, mas também de obtê-la mediante a manipulação da psique, com drogas ou com práticas hipnóticas, pelo respeito devido à pessoa do imputado e pela inviolabilidade de sua consciência; a consequente negação do papel decisivo da confissão, tanto pela refutação de qualquer prova legal como pelo caráter indisponível associado às situações penais; o direito do imputado à assistência e do mesmo modo à presença de seu defensor no interrogatório, de modo a impedir abusos ou ainda violações das garantias processuais<sup>89</sup>.

Em consequência das garantias asseguradas ao acusado, é vedado ao Estado compelir o acusado, por qualquer meio, a se autoincriminar, isto é, não pode ser obrigado a produzir prova contra si mesmo, seja no campo da culpabilidade, seja no campo da dosimetria da pena. Não há qualquer obrigação do acusado em contribuir com a acusação. A colaboração do acusado fica adstrita à livre vontade do mesmo em contribuir com o esclarecimento do fato criminoso, cuja obrigação é do Estado. Como assinala Jorge Figueiredo Dias, o Estado somente poderá utilizar o arguido como meio de prova se houver o integral respeito a sua vontade<sup>90</sup>.

Na qualidade de sujeito do processo penal, o acusado deve ter toda a liberdade possível para decidir se deve contribuir com a acusação, confessando a prática criminosa e/ou entregando documentos que o incriminem. A autoincriminação só poderá ocorrer quando há liberdade de vontade por parte do acusado.

Manuel da Costa Andrade acentua a liberdade do indivíduo como essencial para a validade da colaboração com a acusação:

---

jurídica, ainda que não colida frontalmente com qualquer dispositivo constitucional.”. SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001, p.59/71.

<sup>89</sup> FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: Teoria do Garantismo penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

<sup>90</sup> DIAS, Jorge Figueiredo. *Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal*. In: *Jornadas de Direito Processual Penal*. Editora Almedina. Coimbra: 1991, p. 27.

O que está fundamentalmente em jogo é garantir que qualquer contributo do arguido, que resulte em desfavor da sua posição, seja uma afirmação esclarecida e livre de autorresponsabilidade. Na liberdade de declaração espelha-se, assim, o estatuto do arguido como autêntico sujeito processual. Na verdade, ‘só pode falar-se de sujeito processual, com legitimidade para intervir com eficácia conformadora sobre o processo, quando o arguido persiste, por força da sua liberdade e responsabilidade, senhor de suas declarações, decidindo à margem de toda a coerção sobre se e como quer pronunciar-se’<sup>91</sup>.

No tocante à origem do princípio da não autoincriminação, *nemo tenetur se ipsum accusare*, há divergência doutrinária, inclusive havendo posicionamento quanto à impossibilidade de se precisar o seu início<sup>92</sup>. Por outro lado, existe entendimento que o princípio surgiu na bíblia pela ausência da tortura nos textos sagrados<sup>93</sup>. Já João Couceiro afirma que a sua origem ocorreu no direito hebraico, em torno do século III a.C<sup>94</sup>.

No Código de Hamurabi, ainda que ausente à previsão do interrogatório, o acusado poderia ser ouvido sob juramento, sobretudo quando inexistentes outras provas<sup>95</sup>.

As leis de Manu proibiam que o acusado mentisse ou se mantivesse calado, o que seria entendido como a existência de culpa. Deveria falar sob juramento<sup>96</sup>.

No Egito havia a previsão do interrogatório, sob juramento, no qual eram permitidas as torturas<sup>97</sup>.

No entanto, no direito hebreu o interrogatório era realizado sem o juramento, sendo a confissão entendida como efeito da loucura ou uma aberração humana<sup>98</sup>.

No período clássico, na forma dos Antoninos, ninguém era obrigado a apresentar documentos ou testemunhas que o incriminassem, muito embora o silêncio do réu fosse

---

<sup>91</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra editora, 2013, p.121/122.

<sup>92</sup> KOHL apud QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 201, p. 29.

<sup>93</sup> BARBIERO, Louri Geraldo. *O direito constitucional do réu ao silêncio e suas consequências*. In: Revista da Associação Brasileira dos Magistrados. Rio de Janeiro: 1998, p. 214-215.

<sup>94</sup> COUCEIRO, João Claudino. *A Garantia Constitucional do Direito ao Silêncio*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. (Coleção estudos de processo penal Joaquim Canuto Mendes de Almeida). Volume 8, p. 30/31.

<sup>95</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.29.

<sup>96</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op.cit.* p.29.

<sup>97</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. Cit.*, p.29.

<sup>98</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth *op. cit.*, p.29.

considerado como confissão, exceto no crime capital<sup>99</sup>. Entretanto, Maria Elizabeth Queijo, citando Pugliese, nega a existência do princípio *nemo tenetur*<sup>100</sup> no direito romano.

Na Grécia era permitida a tortura nos interrogatórios com o objetivo de se conseguir a confissão e a delação dos cúmplices<sup>101</sup>.

Em 850, o direito canônico reconhece a proteção dos réus contra o abuso dos senhores feudais. Em 1151, com base em São João Crisóstomo<sup>102</sup>, há o repúdio expresso à tortura e a determinação para o juramento dos réus. Houve, nessa época, a interpretação do comentário de São João Crisóstomo, no sentido que os homens e mulheres deveriam confessar seus pecados a Deus, razão por que estavam desobrigados a confessá-los aos homens<sup>103</sup>.

Em 1215, na conformidade no IV Concílio de Latrão, a Igreja passa a admitir a tortura para obtenção da confissão. Inocêncio IV, em 1252, autoriza a tortura para obtenção da confissão em casos de heresia cátara, sob o argumento que era possível no direito comum para ladrões assassinos, devia também ser possível para os assassinos da alma<sup>104</sup>.

Em 1296, o princípio da não autoincriminação foi expressamente previsto no manual processual medieval do *ius commune*, o *Speculum iudiciale*, informando que ninguém poderia ser compelido a testemunhar contra si mesmo porque ninguém está obrigado a revelar a sua própria vergonha<sup>105</sup>. Interessa notar que a proteção canônica se dava essencialmente nos processos civis, a fim de que a confissão não pudesse servir como fundamento a perseguições penais<sup>106</sup>.

Em 1641, o princípio da não autoincriminação aparece no Reino Unido, com intuito de refutar os sistemas inquisitoriais vigentes. Aboliu-se o juramento *ex officio* pelos

---

<sup>99</sup> NETO, Paulo Mário Canabarro Trois. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010, p.82/83.

<sup>100</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.30.

<sup>101</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.29.

<sup>102</sup> Tradução livre: “Eu não te digo que deva te trair em público, nem te acusar em público, mas que obedeça ao profeta, quando este diz: ‘Entrega teu caminho a Iaweh’”.

<sup>103</sup> NETO, Paulo Mário Canabarro Trois. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010, p. 83.

<sup>104</sup> NETO, Paulo Mário Canabarro Trois. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010, p. 83.

<sup>105</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.36.

<sup>106</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.38.

tribunais<sup>107</sup>. Entretanto, o direito somente era assegurado aos crimes desconhecidos, pois, no caso de práticas delituosas de conhecimento do público, o princípio da não autoincriminação não vigorava. A proteção da não autoincriminação visava tão somente à intromissão dos juízes, de forma aleatória, na vida privada.<sup>108</sup> Importante salientar que neste período havia a necessidade do acusado falar no processo, em razão da inexistência de um advogado que pudesse defendê-lo. Se o acusado não falasse não haveria a defesa. Destaca-se, ainda, nesse contexto, que o acusado necessitava também se expressar para ganhar a simpatia do júri e ter a chance de ver uma possível pena de morte comutada<sup>109</sup>.

Somente no final do século XVIII e início do século XIX, com a presença do advogado no processo, a adoção da dúvida razoável da prova, a presunção de inocência e o desenvolvimento das regras de exclusão de provas, é que o direito ao silêncio foi devidamente respeitado<sup>110</sup>.

Em 1776, na Declaração de Direitos da Virgínia, foi assegurado direito a não autoincriminação<sup>111</sup>.

Em 1791, o princípio foi recebido na Declaração dos Direitos dos Cidadãos dos Estados Unidos<sup>112</sup>, sendo interpretado como uma vedação ao Estado para induzir a autoincriminação, antes de haver a acusação ou o julgamento. No caso *Miranda v. Arizona*

---

<sup>107</sup> PINTO, Lara Sofia. *Privilégio contra auto-incriminação versus colaboração do arguido*. BELEZA, Tera Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. In *Prova criminal e direito de defesa estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal*. Coimbra: Almedina, 2013, p.100.

<sup>108</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.37.

<sup>109</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.41.

<sup>110</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.42.

<sup>111</sup> Tradução livre: Artigo 10º - Em todos os processos por crimes capitais ou outros, todo indivíduo tem o direito de indagar da causa e da natureza da acusação que lhe é intentada, tem de ser acareado com os seus acusadores e com as testemunhas; de apresentar ou requerer a apresentação de testemunhas e de tudo que for a seu favor, de exigir processo rápido pôr um júri imparcial e de sua circunvizinhança, sem o consentimento unânime do qual ele não poderá ser declarado culpado. Não pode ser forçado a produzir provas contra si próprio; e nenhum indivíduo pode ser privado de sua liberdade, a não ser pôr um julgamento dos seus pares, em virtude da lei do país.

<sup>112</sup> Tradução livre: Emenda V - Nenhuma pessoa será detida para responder por um crime capital, ou outro crime infame, salvo por denúncia ou acusação perante um Grande Júri, exceto em casos que ocorram nas forças navais ou terrestres, ou na milícia, quando em serviço efetivo.; nem pode qualquer pessoa ser julgada duas vezes pelo mesmo crime cuja condenação possa levar à pena capital ou ao encarceramento; nem ser obrigada a servir de testemunha em qualquer processo criminal contra si mesma, nem ser privada de vida, liberdade ou bens sem o devido processo legal; nem a propriedade privada poderá ser expropriada para uso público sem justa indenização.



a interpretação alargou-se para aplicar o princípio da não autoincriminação não só na fase de julgamento, mas também as fases anteriores, inclusive nos interrogatórios policiais<sup>113</sup>.

Na Itália, em 1807, pré-unificada, no Código de Processo Penal para o Reino da Itália, houve o reconhecimento do acusado se manter em silêncio<sup>114</sup>.

Já na França houve o reconhecimento na legislação processual penal em 1897. Na Alemanha também no século XIX<sup>115</sup>.

Hodiernamente, o princípio da não autoincriminação foi descrito no Pacto Internacional de Direitos Cívicos e Políticos, de 1966, ao estabelecer que: “Toda pessoa acusada de um crime terá direito, em plena igualdade, pelo menos, às seguintes garantias: [...] g) a não ser obrigado a depor contra a si mesma, nem a confessar-se culpada”. (art. 14, 3, g).

Na Convenção Americana de Direitos Humanos, Pacto de São José da Costa Rica, de 1969, está expresso o direito, conforme o art. 8, 2, g: “g) direito de não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada”.

Há também menções do referido princípio no: Estatuto do Tribunal Militar de Nuremberg, de 1945, art. 16, b, no Estatuto Penal Internacional para a ex-Iugoslávia, de 1993, art. 24.1, g, no Estatuto Penal Internacional para Ruanda, de 1994, art. 20.4, g e no Estatuto do Tribunal Penal Internacional, de 1998, arts. 65 e 67.

No que toca a positivação do referido princípio nos tratados, diferente é a posição de Eugênio Pacelli de Oliveira por entender que os tratados apenas consagram o direito ao silêncio, não vedando a possibilidade do Estado impelir o acusado na colaboração com a produção da prova, ainda que o incrimine: “O que neles se contém é o direito a permanecer em silêncio e a não sofrer ingerências abusivas e ilegais<sup>116</sup>”.

No contexto histórico, no que se refere ao Brasil e a Portugal, importante ressaltar que as Ordenações Manuelinas, de 1514, que teve vigência nos dois países, estabelecia que “no feito crime não é a parte obrigada a depor aos artigos que contra ela forem dados”,

---

<sup>113</sup> PINTO, Lara Sofia. *Privilegio contra auto-incriminação versus colaboração do arguido*. BELEZA, Tera Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. In *Prova criminal e direito de defesa estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal*. Coimbra: Almedina, 2013, p.103.

<sup>114</sup> CANABARRO NETO, Paulo Mário. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011, p.84.

<sup>115</sup> NETO, Paulo Mário Canabarro Trois. *op. cit.*, p.84.

<sup>116</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Breves notas sobre a não autoincriminação*. In: Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. nº 222.Maio/2011.

porém, tal disposição não tinha muita aplicabilidade, visto que a tortura era uma prática aceita para a obtenção da confissão.

No direito brasileiro, na Constituição de 1824, art. 179, XIX, foi vedada a tortura como meio de se obter a confissão do acusado<sup>117</sup>.

O Código de Processo Penal de 1832, embora silente quanto ao direito do réu permanecer em silêncio, o interrogatório tinha natureza de meio defesa, em razão da sua interpretação sistemática, especialmente com o direito civil<sup>118</sup>, assegurando-se o direito do réu permanecer em silêncio.

O Decreto 848, de 1890, que criou a Justiça Federal, estabeleceu um rito sintético para o interrogatório, cabendo ao acusado tão somente responder se praticou (ou não) o crime imputado<sup>119</sup>.

A Constituição de 1891 assegurou ao réu todos os meios de defesa possíveis, na forma do art. 72, § 16 (redação dada pela Emenda Constitucional 3 de 1926), o que foi interpretado que o réu tinha a seu favor o direito ao silêncio, bem como não poderia ser coagido a confessar a prática de um crime. De outra banda, ao permitir que os Estados pudessem legislar, acabou por permitir que os Estados do Paraná, Rio Grande do Sul e o Distrito Federal legislassem expressamente que o silêncio deveria ser interpretado em desfavor do réu<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup> XIX. Desde já ficam abolidos os açoites, a tortura, a marca de ferro quente, e todas as mais penas cruéis.

<sup>118</sup> “[...] O silêncio não deve ser tido como confissão; ele pode nascer do estado de ânimo do acusado, do temor de envolver parentes ou amigos na acusação, de motivo de honra ou de paixões. Se no cível não se julga o réu confesso, por que é contumaz, quando se trata de propriedade, como julgá-lo convicto quando do crime se trata de sua liberdade ou vida? Demais, a lei não fixa regras que devam escravizar a consciência do júri quanto à prova, como praticava dos magistrados singulares; assim consultarão os jurados suas convicções, atendendo ao fato, e decidindo pelos sinceros impulsos delas”. BUENO, José Antonio Pimenta apud NETO, Paulo Mário Canabarro. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011, p.94.

<sup>119</sup> Art. 58. O réo será interrogado pela fôrma seguinte. a) qual o seu nome, naturalidade e residência? b) si tem motivo particular a que atribua a queixa ou denúncia? c) si é ou não culpado? Paragrapho unico. Não é permitido ao juiz acrescentar outras ás perguntas acima taxadas; ao réo, entretanto, será licito allegar quanto lhe for conveniente, devendo ser escriptas todas as suas declarações. BUENO, José Antonio Pimenta apud NETO, Paulo Mário Canabarro. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011, p.94.

<sup>120</sup> § 16. Aos accusados se assegurara na lei a mais plena defesa, com todos os recursos e meios essenciaes a ella, desde a nota de culpa, entregue em 24 horas ao preso e assignada pela autoridade competente, com os nomes do accusador e das testemunhas. CANABARRO NETO, Paulo Mário *op. cit.*, p.94

O Código de Processo Penal de 1941, no art. 186, estabeleceu expressamente que o silêncio do réu seria usado em seu desfavor<sup>121</sup>.

No mesmo sentido foi o Código de Processo Penal Militar, de 1969, em seu art. 305<sup>122</sup>, cujo teor ainda encontra-se em vigor, embora tal disposição não tenha sido recepcionada pela Constituição de 1988<sup>123</sup>.

A Constituição de 1988 assegura que “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e do advogado” (art. 5º, LXIII).

O Código de Processo Penal, em sua atualização ocorrida em 2003, estabeleceu, em no art. 186, parágrafo único que “O silêncio, que não importará em confissão, não poderá ser interpretado em prejuízo da defesa”.

Porém, faz uma ressalva, no sentido que o “O silêncio do acusado não importará confissão, mas poderá constituir elemento para a formação do convencimento do juiz” (art. 198). Essa observação tem sido entendida como inconstitucional<sup>124</sup>.

Ressalta-se que o direito ao silêncio não engloba a qualificação do réu, no forma do art. 186, “Depois de devidamente qualificado e cientificado do inteiro teor da acusação, o acusado será informado pelo juiz, antes de iniciar o interrogatório, do seu direito de permanecer calado e de não responder perguntas que lhe forem formuladas”.

No direito português, o direito ao silêncio surgiu com o Decreto de 28 de Dezembro de 1910, ao estabelecer que o acusado não estava obrigado a responder as perguntas em audiência de julgamento, exceto as referentes à sua identidade. O juiz deveria informá-lo

---

<sup>121</sup> Art. 186. Antes de iniciar o interrogatório, o juiz observará ao réu que, embora não esteja obrigado a responder às perguntas que lhe forem formuladas, o seu silêncio poderá ser interpretado em prejuízo da própria defesa.

<sup>122</sup> Art. 305. Antes de iniciar o interrogatório, o juiz observará ao acusado que, embora não esteja obrigado a responder às perguntas que lhe forem formuladas, o seu silêncio poderá ser interpretado em prejuízo da própria defesa.

<sup>123</sup> “O dispositivo em análise está mitigado pela nova ordem constitucional. [...] Da mesma forma, determina a Lei que o silêncio do acusado não poderá ser interpretado em prejuízo da defesa. A alteração [art. 186, CPP] atende ao comando constitucional do art. 5º, LXIII, comando este que deve ser igualmente aplicado ao processo penal militar”. ASSIS, Jorge César de. Código de processo penal militar anotado V.2. Curitiba: Juruá editora, 2008, p.153.

<sup>124</sup> Neste sentido “essa previsão legislativa decorreu de alteração introduzida pela lei 10.792/2003, pois, anteriormente, dispunha o Código, no mesmo artigo, que o silêncio do réu, embora fosse um direito, poderia ser interpretado em prejuízo da defesa. Evidentemente, essa previsão não havia sido recepcionada pela Constituição Federal, da qual se infere o privilégio da não auto-incriminação (sic), corolário do direito ao silêncio.”. AVENA, Norberto. *Processo penal – versão universitária*. São Paulo: Método editora, 2009, p. 291

ainda que o interrogatório era um meio de defesa e não tinha como finalidade comprovar a acusação<sup>125</sup>.

O Código de Processo Penal de 1929 consagrou o direito ao silêncio no julgamento. Posteriormente, com as reformas, a partir de 1972, se estendeu o direito às fases anteriores<sup>126</sup>.

A Constituição atual, no art. 32, 8, informa que “São nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coacção, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.”.

O Código de Processo Penal complementa a liberdade de cooperação, quando determina, no art. 344, I, que “No caso de o arguido declarar que pretende confessar os factos que lhe são imputados, o presidente, sob pena de nulidade, pergunta-lhe se o faz de livre vontade e fora de qualquer coacção, bem como se se propõe fazer uma confissão integral e sem reservas.”.

O silêncio é ainda resguardado no art. 343, I, “O presidente informa o arguido de que tem direito a prestar declarações em qualquer momento da audiência, desde que elas se refiram ao objecto do processo, sem que, no entanto a tal seja obrigado e sem que o seu silêncio possa desfavorecê-lo”.

E ainda informa, em seu art. 345, I, que “Se o arguido se dispuser a prestar declarações, cada um dos juízes e dos jurados pode fazer-lhe perguntas sobre os factos que lhe sejam imputados e solicitar-lhe esclarecimentos sobre as declarações prestadas. O arguido pode, espontaneamente ou a recomendação do defensor, recusar a resposta a algumas ou a todas as perguntas, sem que isso o possa desfavorecer”.

Por fim, o art. 144, I ressalta que “1 - b) De que não exercendo o direito ao silêncio as declarações que prestar poderão ser utilizadas no processo, mesmo que seja julgado na ausência, ou não preste declarações em audiência de julgamento, estando sujeitas à livre apreciação da prova”.

Importante destacar que, em ambas as constituições, não há literalmente a consagração do princípio da não autoincriminação<sup>127</sup>. No Brasil, o texto constitucional

---

<sup>125</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p.9/10.

<sup>126</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *op. cit.*, p.10.

<sup>127</sup> Diferente na Constituição da Espanha: Artículo 24 [...] 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación

assegura especificamente o direito ao silêncio, sendo necessária a extensão de seu alcance para alcançar toda a forma de colaboração do acusado que possa incriminá-lo<sup>128</sup>, embora haja posição doutrinária minoritária pela sua interpretação restritiva<sup>129</sup>. Duas são as teorias, a substantivista e a processualista, que fundamentam constitucionalmente o princípio *nemo tenetur*.

Para a teoria substantivista o princípio origina-se dos direitos fundamentais expressos no texto constitucional, especialmente, do princípio da dignidade da pessoa humana, do direito à integridade pessoal e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade. É a corrente majoritária na Alemanha, da qual se extrai que o artigo 2.º, nº 1 c/c 1º, I e 19, II, todos da Lei Fundamental, asseguram o direito de autodeterminação do acusado, em todas as fases do processo, através da conexão com a doutrina da dignidade humana e ainda com o direito da personalidade<sup>130</sup>.

Vale mencionar que o princípio da dignidade da pessoa humana, segundo Kant, coloca o ser humano como fim e nunca como meio, segundo Kant: “Ages de tal maneira que uses a humanidade, tanto na tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim, e nunca simplesmente como meio<sup>131</sup>”.

A teoria processualista informa que o princípio *nemo tenetur* tem o processo equitativo e o princípio da presunção da inocência como fundamentos constitucionais, isso porque sendo presumidamente inocente não tem qualquer obrigação de prová-la, cabendo

---

formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. Disponível em : No mesmo sentido a Constituição japonesa, em seu art. 38, Quinta Emenda da Constituição dos Estados Unidos da América e no art.18 da Constituição da Argentina.

<sup>128</sup> “(...) O direito de silêncio é apenas uma manifestação de uma garantia muito maior, inculpada no princípio *nemo tenetur se detegere*, segundo o qual o sujeito passivo não pode sofrer nenhum prejuízo jurídico por omitir-se de colaborar em uma atividade probatória da acusação ou por exercer seu direito de silêncio quando do interrogatório. LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal*. São Paulo: Saraiva, 2014, p.231-232: No mesmo sentido o STF, HC 95307 / SP.

<sup>129</sup> “Direito ao silêncio é direito a permanecer calado, direito a não ser obrigado a depor [...]. O princípio manifesta-se, portanto, como garantia individual no processo, quando atinente à formação de convencimento judicial, e fora dele, como proteção a direitos fundamentais, tal como ocorre com o princípio da inadmissibilidade das provas obtidas ilicitamente. Do ponto de vista de uma leitura rigorosamente interpretativa de nossa Constituição, não vemos dúvidas em afirmar que o direito ao silêncio não está estruturado para outras finalidades”. OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Processo e hermenêutica na tutela penal dos direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2012, p.173.

<sup>130</sup> DIAS NETO, Theodomiro. *O direito ao silêncio: tratamento nos direitos alemão e norte-americano*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 19, v. 5, 1997, p. 186.

<sup>131</sup> KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2004, p.77.

ao Estado o ônus probatório de infirmar tal presunção. Esta teoria tem aceitação majoritária na doutrina e jurisprudência portuguesas<sup>132</sup>.

Manuel da Costa Andrade e Jorge Figueiredo Dias ressaltam o fundamento processualista do princípio da não autoincriminação:

fundamento imediato destes direitos reside nas concretas garantias processuais que a Constituição prevê em matéria criminal: são elas que sustentam directamente aqueles direitos que, por sua vez, lhe servem de suporte e as concretizam na singular relação processual. No princípio *nemo tenetur* espelha-se a essência de um processo penal em que se reconhecem e tutelam as garantias inerentes à qualificação do arguido como um autêntico sujeito processual<sup>133</sup>.

No direito brasileiro a teoria processualista também é o fundamento do princípio *nemo tenetur*, calcado, sobretudo, na presunção da inocência, conforme doutrina<sup>134</sup> e jurisprudência dominantes<sup>135</sup>. Nesta linha, o direito ao silêncio é vinculado ainda ao princípio do devido processo legal<sup>136</sup>.

A sua matriz constitucional o insere como direito fundamental, o qual, segundo Maria Elisabeth Queijo, o vincula como direitos de primeira geração, relacionados com o direito à liberdade e, em especial, a liberdade de vontade, razão por que o “titular de tais direitos é o indivíduo diante do Estado. Conforme Paulo Bonavides, ‘os direitos de primeira geração traduzem-se em direitos de resistência ou de oposição perante os Estado’. É, portanto, um princípio-garantia<sup>137</sup>”. O direito à não autoincriminação garante o indivíduo de qualquer coação do Estado para que colabore com a acusação.

---

<sup>132</sup> Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 695/95, 304/2004, 181/2005, 155/2007, 461/11 e 340/2013.

<sup>133</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra editora, 2013, p.121/122

<sup>134</sup>“Tal postura do legislador constituinte brasileiro [omissão da positivação expressa do princípio], não impede de identificar tal direito como garantia individual do cidadão contra o Estado, eis que o mesmo decorre do aclamado princípio da presunção da inocência, determinado pelo art. 5º, inc; LVII, da CF.” KREBS, Pedro. *Autoincriminação e obrigação tributária Aplicações no Direito Tributário do direito a não se autoincriminar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010, p.73/74.

<sup>135</sup> Por todos: Supremo Tribunal Federal. RHC 122279 / RJ. Rel. Min. Gilmar Mendes.

<sup>136</sup> Neste sentido Alexandre de Moraes. *Direito humanos fundamentais*. São Paulo: Atlas editora, 2000, p. 285: O direito de permanecer em silêncio, constitucionalmente consagrado, seguindo orientação da Convenção americana sobre Direitos Humanos, que prevê em seu art. 8º, § 2º, g, o direito a toda pessoa acusada de delito não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a declarar-se culpada, apresenta-se como verdadeiro complemento aos princípios do due process of law e da ampla defesa, garantindo-se dessa forma ao acusado não só o direito ao silêncio puro, mas também o direito a prestar declarações falsas e inverídicas, sem que por elas possa ser responsabilizado, uma vez que não se conhece em nosso ordenamento jurídico o crime de perjúrio.

<sup>137</sup> QUEIJO, Maria Elisabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.78.

Pelo seu fundamento constitucional, as legislações ordinárias, no direito processual penal, tanto no Brasil quanto em Portugal, garantem ao acusado o direito à não autoincriminação, cuja consequência inequívoca é primeiramente o direito ao silêncio.

O direito ao silêncio, em seu sentido estrito, diz respeito à faculdade que o acusado tem de não responder as perguntas que lhe são formuladas durante todo o transcurso da perseguição penal, inclusive na fase do inquérito policial, desde que repercuta na culpabilidade ou na medida da pena. O acusado só está obrigado a informar a sua qualificação. No direito português diferente do brasileiro, há entendimento, inclusive do Tribunal Constitucional português<sup>138</sup>, que o réu não é obrigado a informar os seus antecedentes criminais no interrogatório do julgamento, apenas no primeiro interrogatório<sup>139</sup>.

O direito ao silêncio é um dever para o Estado, que não poderá compelir o acusado, através de qualquer meio, a confessar o crime, como também não poderá entender o silêncio do réu em seu desfavor, além de que se mostra obrigatória à advertência ao acusado sobre o seu direito de se manter calado. O Estado tem o dever de respeitar e garantir o direito ao silêncio, sem poder valorar negativamente a recusa do réu em colaborar no esclarecimento dos fatos, seja no processo penal, seja em âmbito policial.

No direito português. Costa Andrade assinala que o direito ao silêncio é absoluto:

A começar, e em se tratando de factos pertinentes à culpabilidade ou medida da pena, o Código de Processo Penal garante ao arguido um total e absoluto direito ao silêncio (art. 61º, nº 1, al. c). Um direito em relação ao qual o legislador quis deliberadamente prevenir a possibilidade de se converter num indesejável e perverso *privilegium odiosum*, proibindo a sua valoração contra o arguido. E tanto em se tratando de silêncio total (art. 343º, nº 1), como em se tratando em silêncio parcial (art. 345º, nº 1). Para garantir a eficácia e reforçar a consistência do conteúdo material do princípio *nemo tenetur*, a lei portuguesa impõe, já o vimos, às autoridades judiciárias ou órgãos de polícia criminal, perante os quais o arguido é chamado a prestar declarações, o dever de esclarecimento ou advertência sobre os direitos decorrentes daquele princípio [...], Normas cuja eficácia é, por seu turno, contrafactivamente assegurada através da sanção de proibição de valoração<sup>140</sup>.

---

<sup>138</sup> Acórdão Nº 695/95.

<sup>139</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra: Coimbra editora, 2009, p.20.

<sup>140</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra: Coimbra editora, 2013, p.126.

Paulo de Sousa Mendes entende também que o direito ao silêncio é absoluto, exceto no caso da informação da identidade e dos antecedentes criminais quando do primeiro interrogatório. Afirma o doutrinador que “tirando essas restrições, aliás mínimas, o direito ao silêncio é, sem dúvida, um dos pilares do processo penal português<sup>141</sup>”.

No mesmo sentido, no direito brasileiro, Aury Lopes Junior:

O direito de silêncio é apenas uma manifestação de uma garantia muito maior, esculpida no princípio *nemo tenetur se detegere*, segundo a qual o sujeito passivo não pode sofrer nenhum prejuízo jurídico por omitir-se de colaborar em uma atividade probatória da acusação ou por exercer seu direito de silêncio quando interrogado.<sup>142</sup>

O direito ao silêncio engloba não só o processo penal, como todo e qualquer procedimento administrativo que resulte em uma penalidade<sup>143</sup> ou que possa servir de prova em um processo sancionatório. O direito ao silêncio tem aplicação, como aponta Sónia Menezes, “sempre que no processo em causa se possa aplicar uma sanção de carácter punitivo, mesmo não tendo carácter criminal [,,]”<sup>144</sup>, isto é, sempre que houver risco sancionatório, penal ou administrativo, deve ser assegurado o direito ao silêncio. Não basta o risco de uma sanção direta para ser assegurado o referido direito, pois, como assinalam Jorge Figueiredo Dias, Manuel da Costa Andrade e Frederico da Costa Andrade, o direito ao silêncio será aplicado “sempre que o cumprimento da prestação da informação exponha a pessoa a perigo de uma perseguição penal<sup>145</sup>”.

No Brasil é também a posição de Luiz Flávio Gomes, quando esclarece que o direito ao silêncio vale tanto para a fase investigatória (qualquer que seja ela: inquérito policial, CPI etc.) como para a fase processual (propriamente dita). Valerá também perante qualquer outro juízo, desde que haja risco de uma perseguição penal. Em síntese, o direito

---

<sup>141</sup> 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*. Lisboa: Almedina, Revista de Concorrência e Regulação – Ano I – Número 1 – Janeiro-Março 2010.

<sup>142</sup> LOPES JUNIOR, Aury. *Direito Processual Penal e sua conformidade constitucional*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2011, p. 641.

<sup>143</sup> O direito à não auto-incriminação, nomeadamente na vertente de direito ao silêncio, tendo o seu campo de eleição no âmbito do direito criminal, estende-se a qualquer processo sancionatório de direito público. Tribunal Constitucional Português, Acórdão n.º 461/2011.

<sup>144</sup> MENEZES, Sónia Saraiva de. *O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito*. BELEZA, Teresa Bizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa (orgs). In: *Prova criminal e direito de defesa estudos sobre a teoria da prova e garantias de defesa em processo penal*. Coimbra: Almedina editora, 2013, p.127.

<sup>145</sup> DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*. Coimbra: Almedina editora, 2009, p.44.



da não autoincriminação projeta seus efeitos para além do âmbito do processo penal ou do inquérito policial. Deve valer perante qualquer autoridade ou funcionário, de qualquer dos poderes, que formule qualquer tipo de questionamento que possa ter reflexo em uma perseguição penal. Aduz ainda que é “irracional imaginar que alguém possa invocar a garantia perante o juízo penal, sendo obrigado a se incriminar perante um juízo trabalhista, civil, administrativo etc<sup>146</sup>”.

Esta é a posição do Supremo Tribunal Federal no Brasil<sup>147</sup> e do Tribunal Europeu de Direitos Humanos<sup>148</sup>. Diferente foi a posição, recente, do Tribunal Constitucional português quando entendeu, no Acórdão 461/11, pela compressão do direito ao silêncio no âmbito do direito concorrencial, cuja consequência ao investigado era apenas uma contra-ordenação, de natureza sancionatória administrativa<sup>149</sup>.

Outra questão quanto ao princípio é a sua possível interpretação extensiva, ou seja, se abarca a colaboração ativa e também a colaboração passiva. Na primeira, há uma necessidade efetiva de participação do acusado na produção da prova, enquanto na segunda o acusado apenas tolerará a realização da prova. Diz-se que na primeira o acusado é sujeito da prova e na segunda apenas se submete a produção da prova; é um meio de prova. O fato é que o direito à não autoincriminação possibilita ao acusado que não produza a prova contra si mesmo, independentemente da posição em que ocupa na produção da prova, se meio ou sujeito da prova. O que se assegura é a liberdade de vontade do acusado. Ademais, é tênue a linha que separa a posição ativa da passiva, pois, muitas vezes, as duas se complementam em uma mesma prova. O acusado não pode ser compelido a contribuir para a sua incriminação, no tocante à prestação de declarações (teoria minimalista), como também não é obrigado a colaborar no sentido de qualquer outro meio de prova (teoria maximalista).

---

<sup>146</sup> GOMES, Luiz Flávio. *Princípio da não auto-incriminação: significado, conteúdo, base jurídica e âmbito de incidência*. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em 13/01/2014.

<sup>147</sup> Por todas: Supremo Tribunal Federal. HC 86319 / DF. Rel. Min. Marco Aurélio.

<sup>148</sup> Por todos, caso Shannon v. Reino Unido - Acórdão de 4 de Outubro de 2005.

<sup>149</sup> “A compressão do conteúdo potencial máximo do direito à não auto-incriminação, exercida pela protecção constitucional do princípio da concorrência, implica que o domínio de abrangência de tal direito não abarque, assim, a possibilidade de o arguido, em processo contra-ordenacional por práticas anticoncorrenciais, recusar a prestação de informações e a entrega de documentos, que estejam em seu poder e lhe sejam solicitados pela Autoridade da Concorrência, pressuposta a dimensão objectiva desses elementos, desprovidos de conteúdo conclusivo ou juízo valorativo, no sentido auto-incriminatório”.

A posição da impossibilidade da colaboração ativa e passiva do acusado na obtenção de prova contra si mesmo é a adotada em Portugal<sup>150</sup> e no Brasil<sup>151</sup>. A jurisprudência dos dois países, muito embora entenda pelo respeito à proteção, tem aplicado, casuisticamente, o princípio da proporcionalidade<sup>152</sup> para restringi-la, ainda que as decisões no Brasil não sejam o viés prevalecente, enquanto que em Portugal seja a posição majoritária<sup>153</sup>.

No direito comparado é possível descrever, sinteticamente, a posição jurisprudencial dominante quanto ao impedimento do próprio acusado em produzir coercitivamente prova contra si mesmo:

- a) Alemanha: colaboração ativa<sup>154</sup>;
- b) Espanha: colaboração ativa;
- c) Inglaterra: colaboração ativa;
- d) Estados Unidos da América: colaboração ativa (declaração); e
- e) Itália: colaboração ativa e passiva (exceto para o teste do bafômetro, terrorismo e crimes conexos).

Neste sentido, Wagner Marteleto Filho:

a doutrina e jurisprudência alienígenas, tais como a alemã, a estadunidense, a portuguesa, a italiana e a espanhola, vêm sustentando, com fundamento, nas respectivas legislações, a admissibilidade de se compelir o acusado a cooperar, passivamente, com a coleta da prova, sem que haja qualquer ofensa à garantia contra a autoincriminação<sup>155</sup>.

---

<sup>150</sup> Neste sentido Paulo Pinto de Albuquerque. Comentário do Código de Processo penal. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2007, p.49 e 187; Manuel da Costa Andrade; Jorge Figueiredo Dias. *Sobre as proibições de Prova em processo penal*. Coimbra. Coimbra editora, 2013, p.127.

<sup>151</sup> Neste sentido NUCCI, Guilherme de Souza. *Código de Processo Penal Comentado*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p.436; TROIS NETO, Paulo Mário Canabarro. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p.199/200.

<sup>152</sup> Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N° 155/07. Rel. Cons. Gil Galvão e Supremo Tribunal Federal. Reclamação n° 2040 / DF. Rel. Min. Néri da Silveira.

<sup>153</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (n° 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144°. N° 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p.136.

<sup>154</sup> “Na Alemanha vem se entendendo pela possibilidade de se soprar nos testes de controle de alcoolemia. E ainda que parte da doutrina alemã que vem propugnando que deve o Estado respeitar o princípio da não autoincriminação, no que se concerne a colaboração passiva e ativa. Por todos Wolfslat:” não se é apenas instrumento da própria condenação quando se colabora mediante uma conduta activa, querida e livre, mas também quando (...) contra a vontade, uma pessoa tem de tolerar que o próprio corpo seja utilizado como meio de provas”. Costa Andrade e Figueiredo Dias, *Sobre as proibições de provas no processo penal*, p.127/129.

<sup>155</sup> MARTELETO FILHO, Wagner. *O direito à não autoincriminação no processo penal contemporâneo*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2012, p.87. No mesmo sentido: “Nos EUA, na Alemanha, na Espanha, na

Interessante notar que o entendimento doutrinário e jurisprudencial espanhol para fundamentar a intervenção corporal como válido meio de prova reside na afirmação que a colaboração do acusado não é um ato de inculpação, visto que a prova poderá demonstrar a sua inocência ou a sua culpabilidade<sup>156</sup>.

De qualquer sorte, o princípio do *nemo tenetur* tem sofrido restrições quando se constitui uma barreira para a proteção de bens jurídicos metaindividuais, dentre os quais, incluem-se os sociais, cujo dever do Estado é também proteger. Por ser um princípio, o seu afastamento poderá se efetivar quando entra em aparente colisão com a proteção dos direitos sociais também assegurados no texto constitucional, a fim de não se constituir um obstáculo à perseguição penal, sobretudo nos casos de grande criminalidade. Adota-se, neste caso, o princípio da proporcionalidade, dentro do critério da necessidade, adequação e proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade desenvolveu-se, no âmbito da limitação do poder de polícia, na Alemanha. Houve a transferência do referido princípio do direito administrativo para o processo penal, em 1825, na solução do caso *deutsher journalistentag*, quando se entendeu que as medidas coativas contra os periodistas que se recusavam a declarar como testemunhas deveriam ser proporcionais às penas aplicadas aos delitos correspondentes<sup>157</sup>.

O Tribunal Constitucional alemão entendeu que o princípio da proporcionalidade serve como parâmetro para restringir direitos fundamentais, quando efetivamente necessário, adequado e proporcional:

o meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário quando o legislador não poderia ter escolhido outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse de maneira menos sensível o direito fundamental<sup>158</sup>.

---

Itália, na Inglaterra, na França, em Portugal etc. etc., colhem-se impressões datiloscópicas, material para exame de DNA, fotografias (frente e verso).” OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Breves notas sobre a não autoincriminação. in Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. nº 222.Maio/201.

<sup>156</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.336.

<sup>157</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.378.

<sup>158</sup> BverfGE 30: 392 apud QUEIJO, Maria Elizabeth. *op. cit.*, p.378.

O princípio da proporcionalidade apresenta uma dupla face: a de impedir o excesso do Estado na restrição da liberdade do indivíduo (proibição do excesso) e o da proibição deficiente do bem jurídico. O Estado, neste último sentido, se vale do Direito Penal para salvaguardar os bens jurídicos essenciais à preservação da ordem e paz social. É o chamado garantismo positivo.

Ao contrário do sentido inicial do garantismo na seara penal<sup>159</sup>, que era criar barreiras contra ofensas aos direitos fundamentais, ressaltando o papel dos direitos humanos limitando o direito de punir do Estado através do próprio direito penal e do direito processual penal<sup>160</sup>, o garantismo positivo aumenta o alcance do direito penal a fim de que o mesmo possa ser um instrumento adequado para a proteção dos direitos sociais<sup>161</sup>.

Salo de Carvalho ressalta o extravasamento do direito penal na defesa dos direitos sociais, o que pode trazer reflexo na restrição do direito ao silêncio, pela compressão dos direitos humanos:

Ou seja, o Estado Social, ao convocar as agências repressivas, lhes auferir a missão de proteção dos novos interesses, fundado na crença em sua capacidade preventiva. [...] No âmbito de atuação das agências de punitividade, o pressuposto de respeito mínimo aos direitos humanos é a inflexível vigilância do seu cotidiano, pois, ao laborar com violência, as possibilidades de extravasamento do poder são constantes<sup>162</sup>.

A proteção do Estado Social, sobretudo pela necessidade de garantir uma adequada arrecadação fiscal, em razão das despesas com os gastos sociais, se traduz no interesse de se incluir novos valores na categoria de bens jurídicos penais, abrindo espaço para uma nova definição das funções e limites do direito penal, através de uma reavaliação da

---

<sup>159</sup> “Neste sentido, o garantismo, como técnica de limitação e disciplina dos poderes públicos, voltado a determinar o que estes não devem e o que devem decidir, pode bem ser concebido como a conotação (não formal, mas) estrutural e substancial da democracia: as garantias, sejam liberais ou sociais, exprimem de fato os direitos fundamentais dos cidadãos contra os poderes do Estado, os interesses dos fracos respectivamente aos dos fortes, a tutela das minorias marginalizadas ou dissociadas em relação às maiorias integradas, as razões de baixo relativamente às razões do alto”. FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: Teoria do garantismo penal*. São Paulo: RT, 2002, p. 693.

<sup>160</sup> “O importante é realçar que os direitos humanos fundamentais relacionam-se diretamente com a garantia de não ingerência do Estado na esfera individual e a consagração da dignidade humana, tendo um universal reconhecimento por parte da maioria dos Estados, seja em nível constitucional, infraconstitucional, seja em nível de direito consuetudinário ou mesmo por tratados e convenções internacionais. MORAES, Alexandre. *Direitos humanos fundamentais*.” 3ª edição São Paulo: Atlas, 2000, ps. 39/41

<sup>161</sup> “A segunda característica da relação entre garantismo, Estado de direito e democracia está voltada para a limitação do princípio democrático no que tange ao estabelecimento de leis que restrinjam direitos e garantias individuais em nome da realização de um interesse coletivo”. BOTTINO, Thiago. *O direito ao silêncio na jurisprudência do STF*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2009, p.29.

<sup>162</sup> CARVALHO, Salo de. *Antimanual de Criminologia*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.209/211.

concepção de bem jurídico, tendo como parâmetro o comprometimento da constituição com valores transindividuais e com a justiça social, o que pode se chocar com a própria esfera de proteção dos direitos fundamentais e com as garantias asseguradas no processo penal.<sup>163</sup>. Neste contexto, o Estado, dentro do plano objetivo dos direitos fundamentais, deve atuar para resguardar os direitos sociais assegurados no texto constitucional. Uma visão contrária ao plano subjetivo dos direitos fundamentais, já que maximiza a punitividade do Estado, que se contrapõe com os direitos garantidores da liberdade e de um devido processo legal, os quais visam, sobretudo, limitar o excesso do Estado.

Como ressalta Luiz Carlos dos Santos Gonçalves, os meios de controle social não podem ser brandos, devendo o direito penal, com as suas sanções penais, assumir o essencial papel de proteção dos valores consagrados em uma sociedade:

Situações há em que meios mais brandos de controle se mostram incapazes para dissuadir a prática de condutas antissociais ou para reafirmar, na sociedade, a prevalência de determinados valores. Nesse caso, a não adoção de sanções penais pode ser vista como desagregadora do tecido social ou no sentido aqui alvitrado desproporcionalmente deficiente<sup>164</sup>.

Entra, portanto, em rota de colisão os direitos fundamentais subjetivos e a necessidade de salvaguardar os novos valores, sobretudo os sociais, através de uma justiça penal eficiente. Aplica-se, a partir desse novo contexto, o princípio da proporcionalidade para dirimir o conflito entre o direito individual e o interesse público, sobretudo o de se manter a paz social e controlar a segurança pública. Mostra-se, assim, possível restringir as garantias do indivíduo, inclusive a sua liberdade de vontade, desde que seja proporcional e necessária ao controle social. Se recorrerá ao princípio da proporcionalidade, no processo penal, para se fazer a ponderação entre o combate à criminalidade e os direitos fundamentais individuais, sobretudo no âmbito probatório.

Como assinala Costa de Andrade, ao comentar as decisões dos Tribunais Superiores Alemães:

---

<sup>163</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência*. Disponível em: <georgemlima.xpg.uol.com.br/sarlet.rtf>. Acesso em 15/01/2015.

<sup>164</sup> GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1992 p.58

à luz do princípio da ponderação de interesses, imanente a toda problemática das proibições de provas, há de identificar-se uma área mais ou menos extensa em que os direitos individuais poderão ser sacrificados em sede de produção e valoração da prova, em nome da prevenção e repressão das manifestações mais drásticas e intoleráveis da criminalidade<sup>165</sup>.

Neste sentido, ressalta Costa Andrade a paradigmática a decisão de 31.01.1973 do Tribunal Constitucional Alemão:

Em geral, não subsistem obstáculos jurídico-constitucionais a que, nos casos de criminalidade grave – contra a integridade física e a vida, contra os fundamentos existenciais de uma ordenação comunitária livre e democrática ou contra bens jurídicos de idêntica dignidade – as autoridades processuais recorram, para identificar os verdadeiros criminosos e inocentar pessoas infundamente acusadas, a gravações feitas às ocultas<sup>166</sup>.

Aplica-se a ponderação de interesses, através da proporcionalidade, a fim de dar a necessária conformação constitucional em uma determinada atuação que restrinja as garantias do indivíduo no processo penal, dentro das quais, a liberdade de vontade. A necessidade, adequação e a proporcionalidade em sentido estrito passam a ser filtros interpretativos para uma eficaz justiça penal. Na adequação se valora a aptidão da atuação do Estado na perseguição penal. A necessidade verificará se existem medidas mais efetivas, enquanto que a proporcionalidade em sentido estrito avaliará se o meio empregado é justificável e suficiente no caso concreto<sup>167</sup>. O princípio da proporcionalidade tem sido também o balizador na avaliação do princípio da não autoincriminação, com o objetivo de que a ponderação de interesses possa melhor dirimir o conflito entre a perseguição penal e o direito fundamental do acusado em não colaborar com a sua culpabilidade.

Dentro deste contexto, Maria Elisabeth Queijo entende pela possibilidade da aplicação do princípio da proporcionalidade na restrição da não autoincriminação, desde que não haja a perda de sua essência:

---

<sup>165</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de provas no processo penal*. Coimbra: Coimbra editora, 2013, p.28.

<sup>166</sup> ANDRADE, Manuel da Costa. *op. cit.*, p.29.

<sup>167</sup> TROIS NETO, Paulo Mário Canabarro. *Direito a não autoincriminação e direito ao silêncio*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

As limitações são, pois, inevitáveis, mas não deverão conduzir ao extremo sacrifício do direito fundamental restringido, tornando-o irreconhecível ou desnaturado. A essência do *nemo tenetur se detegere* deverá ser preservada, mantidos os seus atributos mínimos. [...] Por isso, em se tratando de limitação a direito fundamental, o princípio da proporcionalidade fornece importantes subsídios para a solução do problema<sup>168</sup>.

A restrição do princípio da não autoincriminação tem tido maior aceitação doutrinária e jurisprudencial na colaboração passiva do acusado, ou seja, nos casos em que o acusado não precisa produzir a prova, restando como um meio de prova. Como assevera Roxin, no caso da colaboração passiva, o acusado poderá sofrer intervenções corporais desde que possam contribuir para o esclarecimento da culpabilidade do agente<sup>169</sup>. É também a posição do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos<sup>170</sup>.

Manuel da Costa Andrade e Jorge Figueiredo Dias estabeleceram dois parâmetros para a compressão do princípio da não autoincriminação: a) “devem estar previstas em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de legalidade”; b) “devem também obedecer ao princípio da proporcionalidade e da necessidade, previsto no artigo 18.º, n. 2, da CRP<sup>171</sup>”. Assinala ainda Manuel da Costa Andrade que não basta que a legislação determine a colaboração do indivíduo para fins de perseguição penal, se faz necessário que também possibilite expressamente a sua transposição para o processo penal<sup>172</sup>.

Existe previsão legal para a restrição ao princípio da não autoincriminação em Portugal e no Brasil. No direito português, por exemplo, no âmbito do mercado de valores mobiliários, a entidade supervisora, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), pode determinar a entrega de documentos para apuração da prática de alguma contra-ordenação<sup>173</sup>, cabendo a própria entidade supervisora a aplicação da correspondente

---

<sup>168</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.406

<sup>169</sup> ROXIN, Claus. *La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal*. Trad. Carmen Gómez Rivero e María del Carmen García Cantizano. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000. p. 139.

<sup>170</sup> Caso Jalloh v Alemanha, de junho de 2006.

<sup>171</sup> DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*. Coimbra: Almedina editora, 2009, p.45. No mesmo sentido: 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?* Ainda: QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo*. São Paulo: Saraiva, 2003, p.54.

<sup>172</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência*. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p. 134.

<sup>173</sup> Artigo 383.º Averiguações preliminares 1 - Obtido o conhecimento de factos que possam vir a ser qualificados como crime contra o mercado de valores mobiliários ou de outros instrumentos financeiros,

sanção administrativa (coima<sup>174</sup>). Denota-se que o investigado deve colaborar obrigatoriamente com a atividade fiscalizadora ainda que tal conduta possa redundar em uma sanção. Nesse caso, por não se tratar de uma perseguição penal foi entendida como válida pelo Tribunal Constitucional português<sup>175</sup>. Ademais, conforme assinalou Manoel da Costa Andrade e Jorge Figueiredo Dias, existe uma lei específica que restringe a aplicação do princípio da não autoincriminação, como também a limitação mostra-se proporcional frente ao direito constitucional protegido, que é de prover a integridade dos mercados<sup>176</sup>.

No Brasil, houve a publicação recente da lei 12.654/12, que restringiu a aplicação do princípio da não autoincriminação, no processo penal, com a finalidade de obrigar o acusado a contribuir passivamente com a sua identificação, nos casos de crime dolosos com violência ou grave ameaça às pessoas e nos crimes hediondos, através da coleta de material genético, desde que autorizado judicialmente, quando houver dúvidas quanto à identificação criminal do acusado e esta for essencial às investigações policiais<sup>177</sup>. Além da

---

pode o conselho directivo da CMVM determinar a abertura de um processo de averiguações preliminares. 2 - As averiguações preliminares compreendem o conjunto de diligências necessárias para apurar a possível existência da notícia de um crime contra o mercado de valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros. 3 - As averiguações preliminares são desenvolvidas sem prejuízo dos poderes de supervisão da CMVM. Artigo 384.º Competência O processo de averiguações é iniciado e dirigido pelo conselho directivo da CMVM, sem prejuízo das regras internas de distribuição de competências e das delegações genéricas de competência nos respectivos serviços.

Artigo 385.º Prerrogativas da CMVM 1 -Para efeito do disposto nos artigos anteriores, a CMVM pode: a) Solicitar a quaisquer pessoas e entidades todos os esclarecimentos, informações, documentos, independentemente da natureza do seu suporte, objectos e elementos necessários para confirmar ou negar a suspeita de crime contra o mercado de valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros; b) Proceder à apreensão, congelamento e inspecção de quaisquer documentos, independentemente da natureza do seu suporte, valores, objectos relacionados com a possível prática de crimes contra o mercado de valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros ou proceder à selagem de objectos não apreendidos nas instalações das pessoas e entidades sujeitas à sua supervisão, na medida em que se revelem necessários à averiguação da possível existência da notícia de crime contra o mercado de valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros;

<sup>174</sup> Artigo 388.º Disposições comuns 1 - Às contra-ordenações previstas nesta secção são aplicáveis as seguintes coimas: a) Entre € 25 000 e € 5 000 000, quando sejam qualificadas como muito graves; b) Entre € 12 500 e € 2 500 000, quando sejam qualificadas como graves; c) Entre € 2500 e € 500 000, quando sejam qualificadas como menos graves.

<sup>175</sup> Ora, 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, conforme já defendido por este Tribunal, nomeadamente no Acórdão n.º 659/2006 (disponível no sítio da internet já referido).[...]13. Neste contexto distintivo do direito de mera ordenação social, justifica-se que o conteúdo potencial máximo do direito à não auto-incriminação sofra significativa compressão, face à consagração de deveres de colaboração impendentes sobre as entidades sujeitas ao regime da Lei n.º 18/2003, de 11 de Junho. Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N.º 461/11. Rel. Cons<sup>a</sup> Catarina Sarmento e Castro.

<sup>176</sup> DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa.

*Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova.* Coimbra: Almedina editora, 2009, p.55.

<sup>177</sup> Art. 3.º Embora apresentado documento de identificação, poderá ocorrer identificação criminal quando:



coleta para o caso concreto investigado, os dados ficarão armazenados em um banco de dados para que possam ser usados futuramente para apuração de um crime cuja autoria é desconhecida<sup>178</sup>.

O Tribunal Constitucional Português entendeu, no acórdão 466/ 2011<sup>179</sup>, que havendo uma lei expressa e sendo proporcional a medida, é possível a compressão do princípio da não autoincriminação:

Do ponto de vista formal, a restrição em análise obedece aos pressupostos de previsão prévia em diploma de carácter geral e abstracto, no caso, emitido pela Assembleia da República: a Lei n.º 18/2003, de 11 de Junho.

A restrição é funcionalmente dirigida à salvaguarda da concorrência, como princípio constitucional estruturante do funcionamento dos mercados, cuja eficiência é cometida ao Estado, a título de incumbência económica prioritária, conforme já explanado no ponto 7.

Acresce que a restrição obedece ao princípio da proporcionalidade, sendo adequada – correspondendo a meio idóneo à prossecução do objectivo de protecção do interesse constitucional em análise – bem como necessária – por corresponder ao meio exigível, cuja gradação de compressão sobre o direito restringido ainda permite a satisfação da necessidade de eficiência da investigação e repressão de práticas anticoncorrenciais (objectivo que não seria alcançável mediante instrumentos alternativos que, por serem excessivamente onerosos para a entidade reguladora – em meios e tempo, face à extensão das actividades e entidades reguladas - trariam como consequência margens de ineficácia excessivas, na protecção do interesse de defesa da concorrência). Finalmente, a restrição em análise mostra-se ainda proporcional, em sentido estrito, apresentando-se como equilibrada e correspondente à justa medida, sendo esta resultante da ponderação do peso relativo de cada um dos concretos bens jurídicos constitucionais em confronto, ou seja, do direito que é objecto da restrição e do bem que justifica a lei restritiva.

---

[...] IV – a identificação criminal for essencial às investigações policiais, segundo despacho da autoridade judiciária competente, que decidirá de ofício ou mediante representação da autoridade policial, do Ministério Público ou da defesa;

Art. 5º A identificação criminal incluirá o processo datiloscópico e o fotográfico, que serão juntados aos autos da comunicação da prisão em flagrante, ou do inquérito policial ou outra forma de investigação.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso IV do art. 3o, a identificação criminal poderá incluir a coleta de material biológico para a obtenção do perfil genético. (Incluído pela Lei nº 12.654, de 2012)

<sup>178</sup> Art. 5o-A. Os dados relacionados à coleta do perfil genético deverão ser armazenados em banco de dados de perfis genéticos, gerenciado por unidade oficial de perícia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.654, de 2012)

§ 1o As informações genéticas contidas nos bancos de dados de perfis genéticos não poderão revelar traços somáticos ou comportamentais das pessoas, exceto determinação genética de gênero, consoante as normas constitucionais e internacionais sobre direitos humanos, genoma humano e dados genéticos. (Incluído pela Lei nº 12.654, de 2012) [...] § 3o As informações obtidas a partir da coincidência de perfis genéticos deverão ser consignadas em laudo pericial firmado por perito oficial devidamente habilitado. (Incluído pela Lei nº 12.654, de 2012). Neste sentido: “A finalidade da coleta do material biológico será distinta: para o investigado, se destina a servir de prova para um caso concreto e determinado (crime já ocorrido); já em relação ao apenado, a coleta se destina ao futuro, a alimentar o banco de dados de perfis genéticos e servir de apuração para crimes que venham a ser praticados e cuja autoria seja desconhecida. [...]” LOPES JUNIOR, Aury. Lei 12.654/2012: é o fim do direito de não produzir prova contra si mesmo (*nemo tenetur se detegere*)? In: Boletim da Revista Brasileira de Ciências Criminas. Nº 236. Julho/2012

<sup>179</sup> Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão Nº 461/11. Rel. Consª Catarina Sarmento e Castro

De facto, os deveres de colaboração, plasmados na lei, em ordem a conferir protecção efectiva aos interesses, constitucionalmente valiosos, da concorrência e do funcionamento equilibrado dos mercados – estruturantes do Estado de direito democrático – comprimem o conteúdo potencial máximo do direito à não auto-incriminação, no âmbito contra-ordenacional em análise, mas deixam intocado o seu conteúdo útil essencial, funcionalmente operante, na vertente do direito a não prestar declarações sobre os factos imputados, atenta a sua virtualidade auto-incriminatória.

O referido Tribunal Constitucional possibilitou também a restrição do direito à não autoincriminação, com a afirmação de não ser um direito absoluto<sup>180</sup>:

2 – O direito ao silêncio por parte do arguido não é um direito ilimitado e que incide sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar, ou seja, abrange apenas o interrogatório substancial sobre o mérito (a factualidade integradora da acusação e declarações sobre ela já prestadas) e a questão da culpabilidade, que comporta excepções, como a resultante da al. b) do n.º 3 desse art. 61.º, e o, já referido, dever de responder com verdade às perguntas feita por entidade competente sobre a sua identidade e, quando a lei o impuser, sobre os seus antecedentes criminais.

O Tribunal de Relação de Porto, em fevereiro de 2013, processo nº 15048/09.1IDPRT.P1<sup>181</sup>, entendeu que o princípio da não autoincriminação poderia ser afastado, no caso da colaboração ativa do arguido, quando houver previsão legal para a restrição:

Ora, o arguido goza do privilégio de não contribuir para a sua incriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) pelo que, na falta de disposição legal que regule especificamente a imposição de recolha de autógrafos, a resposta a dar será a de o arguido não ter qualquer obrigação de colaborar na investigação do crime de falsificação de documento denunciado, tal como não pode ser censurada a sua oposição (quando não quer prestar autógrafos).

O Superior Tribunal de Justiça, no Brasil, no RHC 35.801/SP<sup>182</sup> e no RHC 45.173/SP<sup>183</sup>, aplicou o princípio da proporcionalidade para afastar a alargada abrangência do princípio da não autoincriminação:

---

<sup>180</sup> Pinto, Lara Sofia. *z Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido. Case study: revelação coactiva da password para descriptação de dados – resistance is futile?* BELEZA, Teresa Pizarro PINTO, Frederico de Lacerda da Costa (orgs) In *Prova criminal e direito de defesa*. Coimbra: Almedina editora, 2013, p.111.

<sup>181</sup> Tribunal da Relação. Nº 15048/09.1IDPRT.P1. Rel. Ernesto Nascimento.

<sup>182</sup> Superior Tribunal de Justiça. RHC 35.801/SP, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma.

<sup>183</sup> Superior Tribunal de Justiça. RHC 45.173/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma.

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. TRÁFICO INTERNACIONAL E INTERESTADUAL DE DROGAS (ARTIGO 33, CAPUT, COMBINADO COM O ARTIGO 40, INCISOS I E V, AMBOS DA LEI 11.343/2006). ALEGADA NULIDADE DA PROVA. ACUSADA QUE TERIA SIDO OBRIGADA A PRODUZIR PROVA CONTRA SI MESMA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE TERIA SE RECUSADO A REALIZAR OS PROCEDIMENTOS MÉDICOS QUE CONSTATARAM A PRESENÇA DE DROGA EM SEU ORGANISMO. COLISÃO DE DIREITOS. PREVALÊNCIA DA PRESERVAÇÃO DA VIDA DA SUSPEITA EM DETRIMENTO DA GARANTIA PROCESSUAL QUE VEDA A AUTOINCRIMINAÇÃO. MÁCULA NÃO CARACTERIZADA.

1. O artigo 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal prevê o direito ao silêncio, conferindo ao acusado a prerrogativa de não se autoincriminar.

2. O réu possui o direito de não produzir prova contra si mesmo, não sendo obrigado a se submeter a exames ou perícias que possam demonstrar a sua responsabilidade por determinado fato criminoso.

3. No caso dos autos, das peças processuais que instruem o presente reclamo, não é possível verificar que a recorrente tenha se recusado a se submeter aos exames que revelaram que havia mais de 60 (sessenta) cápsulas de cocaína em seu estômago.

4. Ainda que assim não fosse, não se vislumbra qualquer ilegalidade nas medidas adotadas pelos policiais que prenderam a ré em flagrante delito, pois na colisão entre a garantia processual que veda à autoincriminação e o direito à vida, este último prevalece.

5. Assim, havendo fundados indícios de que determinada pessoa ingeriu substâncias entorpecentes para transportá-la de uma localidade a outra, é possível que seja levada ao hospital, submetida a exames e medicada, mesmo que à revelia, como forma de preservar a sua vida e integridade física.

6. Aliás, é imperioso registrar que ainda que os procedimentos médicos não fossem realizados, seria possível constatar a prática do crime, pois a droga ingerida seria naturalmente expelida do corpo humano.

CAUSA ESPECIAL DE DIMINUIÇÃO PREVISTA NO § 4º DO ARTIGO 33 DA LEI 11.343/2006. FRAÇÃO DO REDUTOR. DISCRICIONARIEDADE. DIMINUIÇÃO DE 1/6 (UM SEXTO). NATUREZA E QUANTIDADE DE DROGA. MITIGAÇÃO INFERIOR AO MÁXIMO JUSTIFICADA. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL.

DESPROVIMENTO DO RECURSO.

[...]

3. Recurso improvido.

(RHC 35.801/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 08/10/2013, DJe 16/10/2013)

APONTADA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DELITIVA.

INEXISTÊNCIA DE EXAME DE CORPO DE DELITO. ACUSADO QUE SE RECUSOU A SE SUBMETER A EXAME DE SANGUE. CRIME PRATICADO NA VIGÊNCIA DA LEI 12.760/2012. POSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO DA EMBRIAGUEZ POR OUTROS MEIOS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECLAMO.

1. Na vigência da Lei 11.705/2008, o exame de sangue ou o teste do bafômetro eram considerados indispensáveis para a comprovação da materialidade do crime de embriaguez ao volante, sendo certo que o condutor do automóvel não era obrigado a realizá-los, sob pena de ofensa ao princípio que proíbe a autoincriminação.

2. Com o advento da Lei 12.760/2012, o combate à embriaguez ao volante tornou-se ainda mais rígido, tendo o legislador previsto a possibilidade de

comprovação do crime por diversos meios de prova, conforme se infere da redação do § 2º incluído no artigo 306 do Código de Trânsito Brasileiro.

3. No caso dos autos, o crime imputado ao recorrente ocorreu em 22.3.2013, quando já vigorava o § 2º do artigo 306 do Código de Trânsito Brasileiro, com a redação dada pela Lei 12.760/2012, de modo que, diante da sua recusa em se submeter a qualquer espécie de teste para a constatação do teor alcoólico por litro de sangue, admite-se a prova da embriaguez por meio de testemunhos, circunstância que evidencia a dispensabilidade do exame de corpo de delito.

4. Recurso improvido.

(RHC 45.173/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 06/05/2014, DJe 14/05/2014)

Assim, a proporcionalidade deve estar sopesada, quando limitadora do princípio da não autoincriminação, com a utilidade para a perseguição penal, com a existência de fundados indícios da participação na prática delitiva (adequação), com um risco efetivo à paz social (necessidade) e com a existência de prática delitiva de elevada gravidade (proporcionalidade em sentido estrito)<sup>184</sup>.

Importante destacar, em sentido contrário, a posição de Paulo Pinto de Albuquerque que entende que não cabe o acusado “um dever de colaboração com o tribunal ou MP com vista à ‘descoberta da verdade material e à boa decisão da causa’ (*nemo tenetur se ipsum accusare*), dado o seu direito constitucional ao silêncio”<sup>185</sup>.

É a posição também, no Brasil, do Supremo Tribunal Federal, dentro do processo penal, quando do julgamento do HC 83096<sup>186</sup>:

HABEAS CORPUS. DENÚNCIA. ART. 14 DA LEI Nº 6.368/76. REQUERIMENTO, PELA DEFESA, DE PERÍCIA DE CONFRONTO DE VOZ EM GRAVAÇÃO DE ESCUTA TELEFÔNICA. DEFERIMENTO PELO JUIZ. FATO SUPERVENIENTE. PEDIDO DE DESISTÊNCIA PELA PRODUÇÃO DA PROVA INDEFERIDO. 1. O privilégio contra a auto-incriminação, garantia constitucional, permite ao paciente o exercício do direito de silêncio, não estando, por essa razão, obrigado a fornecer os padrões vocais necessários a subsidiar prova pericial que entende lhe ser desfavorável. 2. Ordem deferida, em parte, apenas para, confirmando a medida liminar, assegurar ao paciente o exercício do direito de silêncio, do qual deverá ser formalmente advertido e documentado pela autoridade designada para a realização da perícia. (HC 83096, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 18/11/2003, DJ 12-12-2003 PP-00089 EMENT VOL-02136-02 PP-00289 RTJ VOL-00194-03 PP-00923)<sup>187</sup>

<sup>184</sup> QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.408.

<sup>185</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de apud PINTO, Lara Sofia. *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do argüido case study: revelação coactiva da password para descriptação de dados – resistance is futile?*

<sup>186</sup> Supremo Tribunal Federal. HC 83096, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma.

No Direito Alemão, informa Theodoro Dias Neto, que na aplicação do princípio da proporcionalidade, tem se dado primazia ao direito ao silêncio, no âmbito do interrogatório judicial, sobre o interesse da coletividade na justiça penal. Há a sobreposição do direito da personalidade e do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>187</sup>.

Mostra-se assim ainda bastante controvertida a questão do afastamento do princípio da não autoincriminação em toda a sua abrangência ativa e passiva, sobretudo quando fora do processo penal, mas com reflexos em uma perseguição penal, como pode ocorrer com a obrigatoriedade da declaração do contribuinte ao Estado-fiscal da prática de uma atividade criminosa que redundou em acréscimo patrimonial.

## **2.2 A atividade criminosa e o imposto sobre rendimentos**

O contribuinte tem a obrigação, no Brasil e em Portugal, de prestar todas as informações sobre as atividades praticadas que resultaram em acréscimo patrimonial ao Estado-fiscal, dentre as quais, inclusive, as atividades criminosas praticadas, sob ameaça de responsabilização criminal e administrativa nos dois países pela conduta omissiva, o que deixa implícito a não relevância para o direito tributário do princípio da não autoincriminação.

A colaboração do contribuinte na declaração do imposto sobre rendimentos da prática de uma atividade criminosa terá reflexo direto na perseguição penal, em razão da obrigatoriedade legal das autoridades tributárias informarem ao Ministério Público a ocorrência de um ilícito penal. O contribuinte, com a sua colaboração, passa a ser o delator da existência do próprio crime praticado e da sua autoria, como também assume fulcral importância na sua condenação, através da entrega, uma vez requisitados, de documentos comprobatórios do delito praticado.

Existe, assim, uma colisão entre o interesse do Estado em arrecadar o imposto sobre o rendimento, para o qual necessitará de uma efetiva colaboração do contribuinte, inclusive no caso de atividades ilícitas precedentes, e o direito do réu em não colaborar com o

---

<sup>187</sup> No mesmo sentido: HC 77135, HC 69026, HC 100341, HC 78.708, HC 80.949, HC 69.026, HC 77.135, RMS 5.765/SP, HC 71.373.

<sup>188</sup> DIAS NETO, Theodomiro. *O direito ao silêncio: tratamento nos direitos alemão e norte-americano*. In: Revista Brasileira de Ciências Criminas. n. 19, v. 5, 1997, p. 187.

Estado para a sua responsabilização criminal. Para solucionar este conflito, a doutrina e a jurisprudência têm apresentado diferentes possibilidades, que vão da primazia do princípio do *nemo tenetur* até a constitucionalidade da obrigatoriedade da colaboração do agente e a sua comunicabilidade com a perseguição penal.

Manuel da Costa Andrade sintetiza as principais possibilidades<sup>189</sup>:

- a) Suspensão dos deveres de colaboração e de declaração face às autoridades tributárias, uma superação do conflito à custa do direito tributário;
- b) Persistência dos deveres de colaboração e informação, mas suspensão da sua reafirmação contráfáctica à custa das reações criminais, a título nomeadamente de Fraude Fiscal. Resultado que uns procuram alcançar através da redução teleológica da extensão da incriminação da *Fraude Fiscal*, fazendo valer a *inexigibilidade* do cumprimento dos deveres tributários; e
- c) A persistência no plano material-substantivo dos deveres de colaboração/informação e das pertinentes formas de reafirmação da validade (incluída a punição por *Fraude Fiscal*), conjugada com a *proibição de utilização/valoração* em processo penal dos dados do conteúdo auto-incriminatório que o *contribuinte/arguido* foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária.

Dentro destas hipóteses, Amelung entende que em algumas situações o Estado não poderá valorar informações obtidas legalmente pela colaboração do indivíduo no processo penal, como ocorre no procedimento tributário, a não ser que haja o consentimento do declarante especificamente para tal aproveitamento<sup>190</sup>. A liberdade da vontade do indivíduo, no processo penal, permanece respeitada, como também a arrecadação fiscal.

Augusto Dias Silva e Vânia Costa Ramos defendem que deve haver a separação dos procedimentos fiscal e penal, o que manteria a obrigatoriedade da declaração de rendimentos e a entrega dos documentos fiscais às autoridades tributárias, sem que essas informações possam ser encaminhadas para o âmbito penal. Manteria intacto o direito do

---

<sup>189</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p. 149.

<sup>190</sup> AMELUNG, apud ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra Editora. Coimbra: 2013. p. 57.

Estado em arrecadar o imposto sobre atividades ilícitas, mas evitaria a responsabilização penal pela autoincriminação. A solução teve fundamento, de forma analógica, no teor do art. 7º e ss do DL 29/2008<sup>191</sup>. Só haveria a comunicabilidade obrigatória do fiscal com o penal nos casos de crimes de terrorismo, contra a paz e a humanidade, contra a vida ou gravemente lesivos de bens jurídicos pessoais<sup>192</sup>. É a solução também do doutrinador espanhol Palao Taboada<sup>193</sup>. De qualquer sorte, em todas as situações, assinalam que a autoridade fiscal deve informar ao Ministério Público a existência de indícios de uma atividade criminosa, sem que, com isso, se permita o acesso aos documentos obtidos<sup>194</sup>.

Entendem, ainda, os citados doutrinadores, que o contribuinte, no transcurso do procedimento de apuração do imposto, poderá requerer a sua constituição como arguido no procedimento fiscal, quando presente o risco da autoincriminação, sendo-lhe assegurados, a partir da sua constituição, os direitos e deveres presentes na legislação criminal. A fim de evitar um abuso do contribuinte para não contribuir com a atividade fiscal, o requerimento seria examinado por um Tribunal, o qual verificaria se deve ser aceito o pedido realizado. A desvantagem de ser constituído como arguido é alertar, desde logo, as autoridades da existência de uma atividade criminosa<sup>195</sup>.

Neste sentido está o direito italiano, pois há a previsão expressa, no art. 220 das Normas de Coordenação do Código de Processo Penal<sup>196</sup>, que o investigado terá, uma vez constatados indícios de prática de crime tributário pela fiscalização, o direito de gozar das garantias de defesa previstas no Código de Processo Penal, dentre as quais, inclusive, o de não se autoincriminar<sup>197</sup>.

---

<sup>191</sup> Artigo 7.º

Comunicação

1 - Qualquer entidade que constitua um promotor, tal como definido no artigo 5.º, deve comunicar ao director-geral dos Impostos os esquemas ou actuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados.

<sup>192</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *O direito à não auto-incriminação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra Editora. Coimbra, 2009, p.52.

<sup>193</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, *op. cit.*, nota de rodapé.

<sup>194</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *op. cit.*, p.54.

<sup>195</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. *op. cit.*, p.55.

<sup>196</sup> Art. 220 (Attivita' ispettive e di vigilanza) 1. Quando nel corso di attivita' ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice.

<sup>197</sup> ESTELITTA, Heloísa. Dever de Colaboração do contribuinte *nemo tenetur se detegere*. In: Revista Dialética do Direito Tributário nº 88, 2003, p.38.

Sobre esta regra, assinalam Alessandro Traversi e Sara Gennai:

a norma-cardinal para a introdução das fontes de prova colhidas na esfera administrativa no processo penal, já que individualiza o momento a partir do qual as investigações dos órgãos de fiscalização devem ser cumpridas com obediência às normas processuais penais, e não mais segundo as regras vigentes no ordenamento tributário. À inobservância da disciplina processual penal se seguirá a impossibilidade de utilização, para fins penais, dos atos de investigação posteriores ao surgimento dos indícios de crime<sup>198</sup>.

O Código Tributário alemão dispõe, em seu parágrafo 393<sup>199</sup>, que não podem haver medidas coativas que obriguem o contribuinte a se autoacusar em um crime tributário ou em uma infração administrativa. Ademais, entendeu o Tribunal Constitucional da Alemanha que se mostra inconstitucional a comunicabilidade entre a esfera tributária e a penal. Assim, ainda que o contribuinte passe informações, em cumprimento aos deveres fiscais, à administração tributária, o Ministério Público e o Juiz não poderão utilizá-las no processo penal<sup>200</sup>.

Manuel da Costa Andrade esclarece o entendimento do Tribunal Constitucional Alemão<sup>201</sup>:

---

<sup>198</sup> TRAVERSI, Alessandro e GENNAL, Sara apud ESTELITTA, Heloísa. Dever de Colaboração do contribuinte *nemo tenetur se detegere*. In: Revista Dialética do Direito Tributário nº 88, 2003, p.41.

<sup>199</sup> Section 393 Relationship between criminal proceedings and the taxation procedure

(1) The rights and obligations of the taxpayers and of the revenue authority in the taxation procedure and in criminal proceedings shall be determined by the regulations which apply to the proceedings in the particular case. In the taxation procedure, however, coercive measures (section 328) against the taxpayer shall be impermissible where this would force him to incriminate himself in a tax crime or tax-related administrative offence which he committed. This shall invariably apply where criminal proceedings have been initiated against him for such an act. The taxpayer shall be advised of this as necessary. (2) Where during criminal proceedings the public prosecutor's office or the court learns from the tax records of facts or evidence which the taxpayer, in compliance with his obligations under tax law, revealed to the revenue authority before the initiation of criminal proceedings or in ignorance of the initiation of criminal proceedings, this knowledge may not be used against him for the prosecution of an act that is not a tax crime. This shall not apply to crimes for the prosecution of which there is a compelling public interest (section 30(4) number 5).

(3) Findings which the revenue authority or the public prosecutor's office lawfully gained in the course of criminal investigations may be used in the taxation procedure. This shall also apply with respect to findings subject to the privacy of correspondence, posts and telecommunications to the extent that the revenue authority legally obtained them within in the course of their own criminal investigations or to the extent that information may be issued to the revenue authorities pursuant to the provisions of the Code of Criminal Procedure.

<sup>200</sup> HADDAD, Carlos Henrique Borlido. *Conteúdo e contornos do princípio contra a auto-incriminação*. Tese de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. 2003, p.125

<sup>201</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional* In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p. 150.



Como o Tribunal Constitucional federal fundada e pertinentemente assinala, o *nemo tenetur* e o seu reconhecimento com este sentido e alcance, não impedem o legislador ordinário de fazer impender sobre o cidadão – concretamente sobre o contribuinte – deveres de colaboração com a Administração de conteúdo ou efeitos auto-incriminatórios. Isto desde que o faça adaptando as providências ou ‘expedientes (*Vorkehrungen*) indispensáveis à protecção ou imunização do arguido contra a utilização em direito processual penal de dados de sentido auto-incriminatório que ele foi obrigado a levar à administração tributária. É o que, já o vimos, se pode expressamente designar por *Gemeinschuldner-Mechanismus*.

No direito espanhol, embora haja um procedimento administrativo-fiscal para apurar o valor tributário devido e outro para apurar ilícitos fiscais, no qual são asseguradas as garantias do processo penal<sup>202</sup>, o fato é que, em ambos, há o dever de colaboração do contribuinte com a administração tributária, cujo descumprimento é passível de sanção administrativa. O Tribunal Constitucional espanhol tem entendimento que a colaboração do contribuinte, ainda que pela ameaça de uma sanção, não ofende o princípio da não autoincriminação<sup>203</sup>.

José Eduardo Soares de Melo também entende que o princípio da não autoincriminação não pode servir de obstáculo à relação tributária, podendo as autoridades aplicar multas pela omissão, como também poderão os dados colhidos consubstanciar a perseguição penal<sup>204</sup>. No mesmo sentido da não ofensa do princípio da não autoincriminação, entende Trois Neto que não pode o contribuinte negar a informação da

---

<sup>202</sup> Lei 1/1998: Artículo 34. Procedimiento separado. 1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

<sup>203</sup> ESTELITTA, Heloísa. Dever de Colaboração do contribuinte *nemo tenetur se detegere*. In: Revista Dialética do Direito Tributário nº 88, 2003, p.41. No mesmo sentido: “Da jurisprudência da mais alta instância espanhola conclui-se que o dever de colaboração com a A.T., prestando esclarecimentos ou fornecendo documentos, os quais poderão posteriormente ser utilizados como meio de prova para a imposição de sanções, não ofende o princípio constitucionalmente consagrado da proibição de oferecer provas contra si mesmo. Existem Acórdãos do Tribunal Constitucional espanhol que consideram que a colaboração devida à A.T. não pode ser confundida com as declarações a que o indivíduo se pode furtar a prestar em processo penal ao abrigo do direito ao silêncio e à não auto-incriminação, nem implica que ele assumira a culpabilidade pelos factos que lhe são imputados, ainda que dela possa resultar a evidência de uma infracção fiscal, uma vez que estamos no âmbito de um procedimento que visa apenas apurar a situação tributária do contribuinte.”. SÁ, Liliane Lima. *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 150.

<sup>204</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3ª edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 207. No mesmo sentido: “Portanto, não pode o sujeito passivo desta obrigação fazer de escudo o preceito do inc. LXIII DO ART. 5.º da CF para eximir-se de prestar informações, salvo no caso de ter a sua prisão preventiva decretada, nos termos constitucionais e reguladas por lei” HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3ª edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 268:

atividade ilícita, pois afrontaria o princípio da isonomia, já que colocaria o contribuinte cuja renda adveio de atividades lícitas em pior situação<sup>205</sup>.

Também no viés da compressão do princípio da não autoincriminação, dentro da ponderação de interesses, há o entendimento que deve preponderar o princípio constitucional da capacidade contributiva, por conferir ao Fisco o poder-dever de fiscalizar e tributar, devendo a Fazenda Pública ser informada sempre acerca das relações que geraram patrimônio e rendimentos, sobretudo porque a arrecadação tributária depende da efetiva colaboração do contribuinte, cuja relativização, no caso de atividades ilícitas tornaria a imposição legal compulsória em uma mera voluntariedade do contribuinte no custeio dos fins do Estado<sup>206</sup>. Ainda dentro da ponderação, embora devendo existir o respeito ao direito constitucional de não se autoincriminar, por impositivo de ordem moral, deve o contribuinte colaborar com a autoridade fiscal, devendo a conduta ser mensurada positivamente no juízo administrativo e criminal<sup>207</sup>.

O fato é que ao se permitir que as provas colhidas no procedimento tributário, com a colaboração do contribuinte, possam ser utilizadas para fins de perseguição penal, cria-se a possibilidade de que a autoridade fiscal, até mesmo pelos seus poderes instrutórios, inclusive para fins penais, prolongue as investigações fiscais, a fim de obter todas as provas necessárias à aplicação de uma futura sanção penal. Tratam-se das chamadas investigações ocultas, como acentuou *Hilgers-Klauutzsch*<sup>208</sup>:

Prolonga a investigação sob o manto do procedimento tributário, tirando partido dos amplos deveres de informação e cooperação do direito tributário, até a recolha do material bastante para suportar a imputação criminal, para só então instaurar o processo criminal (as chamadas investigações ocultas). Esta atuação ilícita assenta na exploração da ambivalência e inconsciência do contribuinte, deve ser tratada como um meio enganoso, nos termos e para efeitos do § 136, a) da ScPO.

---

<sup>205</sup> CANABARRO NETO, Paulo MárioTrois. *Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio*. Livraria do Advogado editora. Porto Alegre: 2010, p. 134.

<sup>206</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p.293.

<sup>207</sup> CASSONE, Vittorio. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 336.

<sup>208</sup> HILGERS-KLAUUTZSH, apud ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário*. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, ps 141/142.

O Tribunal Constitucional Português, em decisão publicada em 2013, acórdão n.º 340/2013<sup>209</sup>, entendeu pela constitucionalidade da comunicabilidade entre as esferas fiscal e penal, cujos fundamentos maiores foram a previsão legal e a proporcionalidade da medida, com enfoque na necessidade que o Estado tem da arrecadação fiscal para efetivar os direitos consagrados no texto constitucional, como também para evitar a impunidade penal:

Se, em regra, o direito à não autoincriminação, no que respeita à utilização de prova documental em processo penal, não obstaculiza a que possam ser valorados documentos disponibilizados para outros efeitos pelo arguido em data anterior à do início do procedimento criminal, uma vez que nessas situações não está em causa a autodeterminação do arguido na condução da sua defesa no processo, há situações, como a que ocorre com o critério normativo *sub iudicio*, em que essa disponibilização é efetuada no cumprimento de deveres de cooperação com entidades administrativas que reúnem meros poderes de inspeção e fiscalização com poderes de investigação criminal, não deixando de existir uma interligação entre o processo inspetivo e o processo criminal.

Em concreto, estão em causa documentos, utilizados como prova num processo penal, que haviam sido entregues no cumprimento de deveres de cooperação com a administração tributária quando esta se encontrava no exercício de atividades inspetivas e fiscalizadoras necessárias ao apuramento de uma determinada situação tributária.

[...]

Ora, esta documentação e informação cedida pelo contribuinte à administração tributária, no cumprimento dos aludidos deveres de cooperação, é utilizável, não apenas no processo de inspeção, que poderá dar lugar à correção da situação tributária, mas também num eventual processo de natureza sancionatória penal, que venha a ser instaurado na sequência ou no decurso da inspeção.

Uma vez que o incumprimento dos deveres de cooperação pode dar lugar a responsabilidade penal ou contraordenacional, o contribuinte pode ver-se na contingência de, caso se recuse a colaborar com a administração tributária, sujeitar-se a ser sancionado com a aplicação da correspondente pena ou coima ou de, caso aceite colaborar, dar lugar a que a administração consiga obter, à sua custa, elementos de prova que venham a sustentar a acusação por crime fiscal.

É justamente devido à circunstância de o contribuinte poder ver-se colocado perante esta alternativa que, neste âmbito, podem surgir tensões com o direito à não autoincriminação, colocando-se a questão de saber se a conjugação do referido dever de colaboração com a possibilidade de utilização dos documentos facultados à administração tributária, no cumprimento do referido dever, como prova em procedimento criminal deduzido com fundamento nos resultados da referida inspeção, implica uma compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

[...]

Sendo certo que a imposição aos contribuintes de deveres de cooperação com a administração tributária, que poderá incluir a entrega, a solicitação desta, de documentos que, depois, num processo de natureza sancionatória penal, possam ser usados contra esses próprios contribuintes, constitui uma compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, que se traduz numa restrição não

---

<sup>209</sup> Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N.º 340/13. Rel. Cons. João Cura Mariano.

desprezível daquele princípio, importa apreciar se tal restrição é ou não constitucionalmente aceitável.

A resposta a essa questão terá de passar pela verificação dos pressupostos enunciados no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição, como condição da admissibilidade de restrições a direitos, liberdades e garantias: estarem essas restrições previstas em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de legalidade e obedecerem tais restrições ao princípio da proporcionalidade, tendo como finalidade a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente garantidos.

[...]

Assim, e começando pelo primeiro dos aludidos pressupostos de admissibilidade dessas compressões, dúvidas não restam no sentido de que as restrições em análise resultam de previsão legal prévia e expressa, com caráter geral e abstrato, como acima se revelou, mostrando-se por isso respeitadas as exigências decorrente do princípio da legalidade.

Por outro lado, e no que respeita ao segundo dos pressupostos, as restrições em causa são funcionalmente destinadas à salvaguarda de outros valores constitucionais. Com efeito, como é sabido, nas sociedades modernas, o direito tributário reveste-se de enorme complexidade, sendo que o sistema fiscal e as normas relativas ao procedimento tributário têm em vista a realização de tarefas fundamentais do Estado e a salvaguarda de outros valores constitucionais. É aliás, o que resulta do artigo 103.º, n.º 1, ao estabelecer que o sistema fiscal tem como finalidade a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. E é justamente essa importância do sistema fiscal que leva a que, no âmbito da fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, se estabeleçam os referidos deveres de cooperação dos contribuintes, dos quais poderão resultar a compressão de alguns direitos destes, compressão essa que é entendida como necessária no sentido de evitar que aquela superior e pública finalidade do sistema fiscal se mostre comprometida. Ou seja, tais restrições estão previstas no quadro das funções exercidas pela administração tributária destinadas ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, sendo que não se poderá deixar de reconhecer a importância e necessidade dessa fiscalização, sendo imprescindível quer a imposição de deveres de cooperação aos contribuintes, quer a possibilidade da posterior utilização dos elementos recolhidos em processo penal desencadeado pela verificação de indícios de infração criminal.

Na verdade, no domínio tributário, a necessidade da imposição de deveres de cooperação é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível. Espreadando-se o fenómeno tributário nas sociedades contemporâneas pelos mais diversos tipos de imposto, aplicáveis a uma multiplicidade de atividades e situações, a sua realização seria impensável sem o recurso a instrumentos como o dever acessório de cooperação dos contribuintes, deslocando para a esfera destes uma série de atividades que auxiliam e substituem a administração tributária na sua função de liquidação e cobrança de impostos.

Por outro lado, como a aplicação duma sanção penal exige a prova da prática do ilícito imputado ao arguido, a inutilização dos elementos recolhidos durante a inspeção à situação tributária conduziria a uma quase certa imunidade penal, como resultado da colaboração verificada na fase inspetiva. Parafraçando Costa Pinto (na ob. cit. pág. 107): o cumprimento da lei na fase de inspeção acabaria por impedir o cumprimento da lei na fase sancionatória, não sendo possível que um sistema jurídico racional subsistisse com uma antinomia desta natureza.

E a restrição em causa respeita o critério da proporcionalidade, sendo adequada, isto é, constituindo um meio idóneo para a prossecução e proteção dos referidos interesses mercedores de proteção constitucional, e necessária, em virtude da mesma corresponder quer a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência do sistema fiscal, objetivo esse que não se mostra que seria alcançável através de mecanismos alternativos que se revestiriam de excessiva onerosidade para a administração tributária, quer pelo dispêndio de recursos e de tempo, quer

pelo risco de ineficácia, face à complexidade, dimensão e multiplicidade de atividades e situações a que têm de responder os modernos sistemas fiscais, no quadro de uma “Administração de massas”.

Acresce ainda que as referidas restrições respeitam a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que se podem considerar equilibradas, visto que contém mecanismos flaqueadores que salvaguardam uma adequada ponderação dos concretos bens jurídicos constitucionais em confronto, ou seja, entre o direito que é objeto de restrição e dos valores ou interesses que justificam a restrição.

[...]

Assim, numa ponderação entre o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e a restrição que ao mesmo é imposta no caso concreto e os valores constitucionais que se pretendem salvaguardar com essa restrição, é de entender que a mesma não se revela desproporcionada.

Ademais, entendeu o Tribunal Constitucional, no mesmo julgamento, que o contribuinte poderia se opor a entrega, a ser analisada pelo Tribunal da Comarca, ou requerer a sua constituição como arguido, se quisesse evitar a autoincriminação:

E na previsão desta última alínea não deixam de estarem incluídas as garantias de defesa em processo penal, designadamente o direito à não autoincriminação, o qual, como já vimos, é extensível à fase inspetiva tributária, havendo ainda quem sustente ser igualmente aplicável o disposto na alínea c), do n.º 2, do artigo 89.º, do Código de Procedimento Administrativo, ex vi do artigo 2.º, da LGT, na qual se reconhece legitimidade à recusa em colaborar sempre que isso implique a revelação de factos “puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim dos mesmos graus” (Cfr. Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, na ob. cit., pág. 56).

E, em caso de oposição do contribuinte com fundamento nestas circunstâncias, «a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária» (n.º 5, do artigo 63.º, da LGT, na redação originária, correspondente ao atual n.º 6, por força de renumeração operada pela Lei n.º 37/2010, de 2 de setembro).

Significa isto que, nas situações previstas no artigo 63.º, n.º 4, da redação originária da LGT (atual n.º 5), o contribuinte não está colocado, pura e simplesmente, perante a alternativa de cumprir o dever de cooperação, dando lugar a que a administração tributária venha a obter, à sua custa, a prova que sustenta a acusação por crime fiscal, ou de recusar a colaboração, sujeitando-se a ser sancionado com a aplicação da correspondente pena ou coima por essa falta de colaboração, podendo legitimamente recusá-la, nos casos e termos acima referidos, o que constitui uma primeira válvula de escape que atenua as exigências decorrentes do dever de colaboração.

Além disso, assistirá também ao contribuinte sujeito a fiscalização, o direito a requerer a sua constituição como arguido, sempre que estiverem a ser efetuadas diligências destinadas a comprovar a suspeita da prática de um crime, nos termos do artigo 59.º, n.º 2, do Código de Processo Penal, o que permitirá que este passe a dispor dos direitos inerentes ao respetivo estatuto, designadamente o direito à não autoincriminação.

Importante ressaltar que a decisão do Tribunal Constitucional Português iniciou a sua análise tendo como parâmetro a legislação tributária, ou seja, examinou a

constitucionalidade da restrição ao princípio *nemo tenetur* na legislação fiscal e, uma vez entendida como válida, possibilitou a sua transposição para o processo penal.

Ocorre, tal como lembrado por Manuel da Costa Andrade<sup>210</sup>, não há lei vigente que autorize que as provas colhidas no procedimento tributário, no qual existe a obrigatoriedade da colaboração do contribuinte, sejam utilizadas no processo penal.

O Tribunal da Relação de Porto, processo N° 15048/09.1IDPRT.P1<sup>211</sup>, em decisão publicada em 2013, entendeu também pela possibilidade de se usar no processo penal as declarações e provas colhidas no procedimento fiscal, também se baseando no princípio da proporcionalidade, tendo em vista a necessidade da arrecadação fiscal pelo Estado:

Os documentos só não podem ser utilizados se a situação cair na previsão do artigo 126º C P Penal. Os documentos validamente obtidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não constituem prova proibida, pelo que poderão ser considerados no processo criminal em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses documentos.

[...]

Os elementos indiciadores de crime – excluindo-se as declarações/depoimento do sujeito passivo – recolhidos na fase da inspecção tributária, recolhidos em conformidade com as regras legais daquela fase administrativa, podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal.

[...]

A Constituição não define uma hierarquia de valores. 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.

A imposição do dever de colaboração visa a salvaguarda de direitos e interesses constitucionalmente protegidos. Essa restrição é necessária para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e não diminui a extensão e o alcance do conteúdo essencial do preceito constitucional que consagra o direito ao silêncio. Do dever de colaboração depende a cobrança de impostos. É com essa receita que o Estado “promove o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais, tarefas fundamentais do Estado”, al. d) do artigo 9º da CRP. É com a receita dos impostos que o Estado, al. b) do artigo 81º, “promove a justiça social, assegura a igualdade de oportunidades e opera as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

[...]

---

<sup>210</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p.134.

<sup>211</sup> Tribunal da Relação. Nº 15048/09.1IDPRT.P1. Rel. Ernesto Nascimento.

Ressalvou, porém, o Tribunal da Relação que uma vez verificada a existência de indícios de crime deve o contribuinte ser colocado na situação de arguido, cessando o seu dever de colaboração, como também, tal como assentou o Tribunal Constitucional, se mostra possível à oposição do contribuinte em declarar fatos que possam incriminá-lo, exceção essa que não existe para a entrega de documentos.

Porém se na pendência do procedimento inspectivo se indiciar crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58º C P Penal, ex vi, artigo 3º alínea a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário deve ser, tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração; só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais artigo 32º da CRP assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos artigos 57º a 67º C P Penal, nomeadamente do direito de não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar. Como é sabido a falta de explicitação deste direito tem como consequência, que as declarações prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, artigo 58º/2 e 5 C P Penal.

As declarações de que fala a lei, não abrangem a prova documental.

Em conclusão, operada a transição do processo inspectivo para o processo penal podemos assentar que no que respeita a “Declarações” do sujeito passivo, há que distinguir o que é declaração: enquanto depoimento nada vale; enquanto “documento” se aportado ao processo inspectivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição processual. O mesmo se passa quanto a documentos ou outra prova junta pela autoridade tributária: desde que não seja proibida é válida.

Há casos, no entanto, em que é legítima a falta de cooperação ou mesmo “oposição” por parte do sujeito passivo aos actos de inspecção para apuramento da situação tributária, cfr. artigo 89º do Código de Processo Administrativo, “solicitação de provas aos interessados”, que dispõe que:

1 - O órgão que dirigir a instrução pode determinar aos interessados a prestação de informações, a apresentação de documentos ou coisas, a sujeição a inspecções e a colaboração noutros meios de prova.

2 - É legítima a recusa às determinações previstas no número anterior, quando a obediência às mesmas:

- a) Envolver a violação de segredo profissional;
- b) Implicar o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei;
- c) Importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus;
- d) For susceptível de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas na alínea anterior.

Nos casos em que a actividade é desenvolvida na habitação.

- a) Falta de credenciação dos funcionários incumbidos da execução dos actos de inspecção, artigo 47º do RCPIT;
- b) Acesso sem mandado à “habitação” do contribuinte, artigo 63º/5 alínea a) da Lei Geral Tributária, ou do TOC;
- c) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário, realizada nos termos dos artigos 63º-A, B e C da LGT;

- d) Acesso a factos da vida íntima dos cidadãos, artigo 63º/5 alínea c) da Lei Geral Tributária;
- e) Violação dos direitos de personalidade e outros, liberdades e garantias dos cidadãos, previstos da Constituição e na lei, artigo 126º C P Penal;
- f) Verificação dos pressupostos da constituição de arguido, artigos 58º e 59º C P Penal, sem que o arguido seja constituído como tal e continue a autoridade tributária a exigir a sua colaboração - neste caso a proibição apenas abrange as declarações do arguido; quanto a documentos aplica-se o artigo 126º C P Penal.

O Supremo Tribunal Federal, no Brasil, que tem jurisdição constitucional, entendeu que a omissão de se declarar a renda obtida com a atividade ilícita, tanto no crime como na contravenção penal, configura o crime de sonegação fiscal, o que, por via oblíqua, afastou o princípio da não autoincriminação, já que obrigou o contribuinte a declarar ao Estado a renda obtida em uma atividade criminosa.

No julgamento do HC 77530<sup>212</sup>, houve o entendimento que a não imposição do imposto de renda em uma atividade criminosa, no caso tráfico de drogas, afrontaria o princípio da isonomia.

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

No julgamento do HC 94240<sup>213</sup> houve entendimento que a omissão de uma renda na declaração do imposto sobre rendimentos, independentemente da origem da receita obtida, perfaz o crime descrito no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90.

[...] Ainda que superado esse óbice processual, apenas para fins de registro, destaco existirem elementos concretos e suficientes para que as condutas do paciente tenha tipificação no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, com base no qual foi ele condenado. Note-se que o paciente omitiu à Receita Federal a existência de movimentação, em suas contas bancárias, de vultosa quantia (R\$ 924.539,70), diga-se de passagem, muito superior à renda por ele declarada no período de 1997 (R\$ 14. 246, 77) e 1998 (R\$ 12.765,00). Portanto, à luz do que consta dos autos, não dúvida acerca da materialidade das condutas [...].

---

<sup>212</sup> Supremo Tribunal Federal. HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma.

<sup>213</sup> Supremo Tribunal Federal. HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma.



De resto, anoto que carece de plausibilidade jurídica e de respaldo na jurisprudência da Corte a alegação dos impetrantes de que a conduta praticada pelo paciente se subsumiria ao tipo contravencional previsto no art. 58 do Decreto-Lei nº 6.2259/44 - Jogo do Bicho -, e que, por se tratar de conduta ilícita não haveria como incidir, na espécie, qualquer tributo, tornando-se, assim, atípicas as condutas por ele praticadas e enquadradas no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90.: Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJE-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597)

O Superior Tribunal de Justiça no Brasil, HC 83.292/SP<sup>214</sup>, decisão publicada em 2012, também entendeu que o contribuinte não pode alegar o princípio da não autoincriminação perante as obrigações tributárias, já que para o Fisco pouco importa a origem da renda, como também porque o máximo que poderá ocorrer é o encaminhamento das informações para a perseguição penal, ou seja, não há a imposição direta de uma sanção penal:

A questão posta a desate no presente recurso, ao meu ver, enseja cuidado redobrado para que não se coloque em confronto dois princípios que norteiam ramos distintos do direito, quais sejam, o princípio *nemo tenetur se detegere* e o princípio *pecunia non olet*.

O primeiro - *nemo tenetur se detegere* - refere-se à garantia da não autoincriminação (sic), segundo o qual ninguém é obrigado a produzir prova contra si mesmo, ou seja, ninguém pode ser forçado, por qualquer autoridade ou particular, a fornecer involuntariamente qualquer tipo de informação ou declaração que o incrimine, direta ou indiretamente. Trata-se de princípio de caráter processual penal, já que intimamente ligado à produção de provas incriminadoras.

O segundo - *pecunia non olet* - carrega consigo a idéia (sic) de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis tenham ou não fonte lícita. Cuida-se de princípio de direito tributário.

Tais princípios não se contrapõem, seja pela questão topográfica em que se encontram no direito, seja porque um não limita ou impossibilita a aplicação do outro, até mesmo porque o princípio *pecunia non olet* despreza a origem da fonte econômica tributável - se lícita ou ilícita.

Feitas, portanto, essas breves considerações e analisando o caso concreto, tenho que o acórdão atacado decidiu corretamente.

Com efeito, a necessidade de se recolher impostos surge com o fato de se auferir renda, pouco importando se essa renda é lícita ou ilícita, daí a incidência do *pecunia non olet*. Despreza-se a origem e apenas se tributa a renda.

A propósito, esta Corte já decidiu:

"PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADES ILÍCITAS. "NON OLET".

Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de

---

<sup>214</sup> Superior Tribunal de Justiça. HC 83.292/SP, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma.

natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN - "que não constitui sanção por ato ilícito"), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita (STJ: HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (STJ: REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998).

Habeas corpus denegado". (HC 83.292/SP, 5ª Turma, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 18/02/2008; sem grifos no original.)

Assim, a declaração de renda não implica auto-incriminação porque para o fisco pouco importa a origem da renda.

No máximo, tal declaração poderia gerar suspeitas que, além de não guardarem relação com as atividades do fisco, apenas seriam encaminhadas para investigação pelos os órgãos competentes.

Logo, lúcidos os argumentos lançados pelo Procurador Regional da República, Dr. Paulo Fernando Corrêa, sobre o assunto, senão vejamos:

"A simples declaração ao Fisco de rendimentos percebidos ilicitamente, ainda que pudesse, em tese, dar causa a eventuais suspeitas por parte das autoridades fiscais, jamais teria o condão de revelar de forma direta e inequívoca a prática de qualquer crime, sejam aqueles previstos nos artigos 16 e 22 da Lei n.º 7.492/86, seja qualquer outro.

Ao contrário, a experiência em hipóteses semelhantes tem demonstrado que o agente que recebe valores por intermédio de atividades criminosas e os declara ao Fisco, longe de evidenciar a prática do delito levado a efeito e incriminar-se perante o Estado, em algumas ocasiões acaba por dificultar a própria descoberta do ilícito perpetrado, já que, assim agindo, ao menos não desperta a atenção das autoridades fazendárias, geralmente encobrendo tais atividades em autênticos mecanismos de lavagem de dinheiro.

Isto posto, a argumentação defensiva no sentido de ser devida a atuação fiscal mas não a criminalização da conduta, em razão da vedação ao princípio da não incriminação é flagrantemente falaciosa" (fls. 437v e 438).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Brasil, no julgamento da apelação criminal nº 5007007-96.2012.404.7110/RS<sup>215</sup>, assim também decidiu:

1. Segundo a orientação jurisprudencial, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita. Precedentes. 2. O princípio *nemo tenetur se detegere* dispõe que nenhum indivíduo estará obrigado, por qualquer autoridade, ainda que indiretamente, a se auto-incriminar, ou seja, a produzir prova contra si mesmo, encontrando respaldo no art. 5º, inc. LXIII, da CF. 3. Aquele que pratica atividades ilícitas ou imorais não pode invocar sua própria torpeza para se furtar ao pagamento de tributos a

---

<sup>215</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal Nº 5007007-96.2012.404.7110. Rel. Des. Fed. Luiz Fernando Wock Penteadó. Oitava Turma.

pretexto de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades por ele cometidas, consubstanciado no princípio *pecunia non olet*. 4. Afastar a incidência tributária, em tais casos, violaria o princípio da isonomia tributária, pois àqueles contribuintes que possuem capacidade contributiva lastreada em prática lícitas não haveria exoneração do dever de recolhimento da exação, tratando desigualmente fatos geradores de obrigação tributária (auferir rendas) em razão de sua procedência. 5. Evidenciado que o réu omitiu informações obrigatórias ao Fisco, suprimindo impostos nos anos-bases descrito na peça acusatória, impõe-se sua condenação às penas do art. 1º, da Lei 8.137/90. 6. É evidente a presença do animus de fraudar o fisco mediante a omissão contraposta à exigência legal de declarar rendimentos realmente percebidos (fato gerador da aludida exação), com a nítida intenção de se eximir do pagamento. 7. Julgado reformado para condenar o réu.

Ainda no sentido da possibilidade de compelir o contribuinte a colaborar no procedimento administrativo-fiscal, Yoshiaki Ichihara entende que o princípio da não autoincriminação não poderia ser invocado na relação tributária porque só tem cabimento no processo penal, não cabendo uma interpretação extensiva ou analógica<sup>216</sup>.

De outra banda, mesmo que haja a obrigatoriedade do contribuinte colaborar no procedimento tributário, dado o caráter social da arrecadação fiscal, não poderão as provas produzidas com a sua participação serem utilizadas na perseguição penal, vez que o princípio da não autoincriminação na seara penal não pode ser relativizado, como assentado por Manuel da Costa Andrade<sup>217</sup>:

Em que avulta o reconhecimento do *nemo tenetur* como instituição irrenunciável do Estado de Direito e como projecção directa da intangível dignidade pessoal. E, como tal, também ele pertinente à área nuclear e inviolável da condução da vida. Estando, por isso, subtraído a balança da ponderação, não comportando relativização e, nome da salvaguarda ou promoção de valores ou interesses comunitárias, qualquer que seja a relevância e eminência. Vale por dizer que as soluções encontradas só serão legítimas e admissíveis se assegurem o respeito irrestrito do *nemo tenetur*, na rigidez intocada da sua compreensão e extensão.

Liliane da Silva Sá compartilha o entendimento da imprestabilidade da colaboração do contribuinte em sede fiscal para a perseguição penal, ou até mesmo para qualquer medida sancionatória, exceto se forem a ele asseguradas as garantias existentes no processo penal, tal como já ocorre com o procedimento para a imposição de coimas no direito português:

---

<sup>216</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 147.

<sup>217</sup> ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional* In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 201, p.150.

o direito a não produzir a sua própria acusação compreende o direito a negar-se a fornecer quaisquer informações, sejam orais ou escritas, e impede, por sua vez, que no processo sancionatório se possam ter em conta as provas obtidas num procedimento anterior sob a ameaça de uma sanção; Tendo em conta tudo o que vimos dizendo acerca da tensão dialéctica entre o dever de colaboração do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido, bem como sobre a distinção que deverá ser efectuada entre aqueles dois procedimentos, pensamos que a transposição dos factos provados no processo administrativo de liquidação para o processo contra-ordenacional ou penal fiscais (e, logo, a sua utilização para uma finalidade diversa, formando caso julgado) apenas poderá realizar-se, sem violação de direitos fundamentais, se logo no processo de liquidação e de impugnação subsequente forem conferidas ao contribuinte todas as garantias de um processo criminal e, designadamente, as expressas no artigo 32.º da CRP.

[...]

Aliás, idêntica solução vem sendo defendida no âmbito da conversão de recurso da decisão de aplicação de uma coima em processo crime, caso em que o artigo 76.º do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (R.G.C.C.) (93) permite que se aproveite, na medida do possível, os actos praticados na fase administrativa do processo contraordenacional. Porém, a doutrina tem entendido que isso apenas significa que ‘tais actos apenas não são admissíveis em sede de inquérito se enfermarem de qualquer patologia processual relevante, nos termos do artigo 118.º do Código de Processo Penal, ou se configurarem acto processual não admissível em sede de inquérito’<sup>218</sup>.

A não possibilidade de se usar as provas colhidas no procedimento tributário, quando houve a colaboração do contribuinte, no processo penal, não significa que sejam invalidadas as provas produzidas, as quais consubstanciarão a arrecadação do tributo correspondente. Portanto, a solução atende o interesse do Estado em arrecadar os tributos e, ao mesmo tempo, não relativiza o princípio do *nemo tenetur* no processo penal.

No mesmo sentido da não relativização, mas com um viés mais absoluto, parte da doutrina entende pela impossibilidade do princípio da não autoincriminação ser afastado quando a atividade que deva ser declarada ao Fisco é criminosa<sup>219</sup>. O contribuinte tem o direito de não declarar ao Estado a prática de uma conduta criminosa, por ser o silêncio um

---

<sup>218</sup> SÁ, Liliane Lima. *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 156/158.

<sup>219</sup> Neste sentido: “Não há, no caso, qualquer empecilho em se estender o princípio da presunção da inocência, e seus corolários, para aquelas atividades administrativas [tributárias] que, saliente-se, mais violam e afrontam tal garantia;” KREBS, Pedro. *Autoincriminação e obrigação tributária Aplicações no Direito Tributário do direito a não se autoincriminar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.86. Também: “3.3. Sejam quais forem os motivos pelos quais a Constituição inseriu entre os direitos individuais do preso o de ‘permanecer calado’ pensamos que ele é absoluto, não comportando sequer o exame das circunstâncias em que lhe seriam solicitadas informações, tais como se elas poderiam ser incriminatórias, na hipótese concreta, ou se seriam insusceptíveis de agravar a sua situação. O direito não sofre condicionamento constitucional algum”. CANTO, Gilberto Ulhôa e CARVALHO, Luiz Felipe G. de. Crimes contra a ordem *tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3ª edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 81.

direito fundamental<sup>220</sup>. E, se o fez, com ofensa à sua liberdade, não deve ser utilizada na perseguição penal. E, se aproveitada no processo penal, deve ser declarada nula, isso porque se estará maculando o texto constitucional. Só poderia ser utilizada no processo penal a colaboração do contribuinte realizada durante o processo administrativo-fiscal se nele for asseguradas as garantias estabelecidas ao acusado no processo penal.

Ainda no sentido de prevalecer a regra protetiva, não se pode descurar a hierarquia das normas, devendo prevalecer o direito constitucional ao silêncio sobre o dever do contribuinte, disposto em norma infraconstitucional, de colaborar com a Fazenda Pública, como também deve se sobrepor à norma penal, infraconstitucional, que tipifica como crime a omissão na declaração do imposto de renda<sup>221</sup>.

Como acentua Maria Elisabeth Queijo:

Se a colaboração for de natureza comunicativa, não há como afastar a incidência do *nemo tenetur se detegere*. As decorrências imediatas são o direito ao silêncio e a inexistência do dever de dizer a verdade. Assim, normas que imponham o dever de declarar ou informar determinados fatos, sob ameaça de sanção penal, ou mesmo de configuração de crime de desobediência, afrontam o princípio do *nemo tenetur se detegere*.

Em síntese, a recusa em declarar ou informar, sempre que estas possam conduzir a autoincriminação, é legítima, com suporte no *nemo tenetur se detegere*. [...]

Igualmente, eventuais informações solicitadas por autoridade, meramente confirmatórias daquelas que, em tese, conduziram à tipicidade de certo delito, como ocorre em relação a crimes contra a ordem tributária, por exemplo, não constituem novo ilícito penal, mas simplesmente expressão do *nemo tenetur se detegere*<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> “Nada mais descabido [colaboração do contribuinte], pois o preceito constitucional que traz uma garantia e um direito fundamental estaria sendo violado na fase de fiscalização e em momento posterior estaria sendo preso o contribuinte, o preceito contido no inc. LXIII, do art. 5.º seria letra morta”. MACHADO, Rubens Approbato, LÓPERGALO, Anthero, MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira, MILARÉ, Márcia Regina Machado. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3.º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 244

<sup>221</sup> Neste sentido: Dessa forma, entendemos que qualquer interpretação das normas tributárias a admitir a obrigatoriedade de prestar informações ao fisco quanto a elementos de auto-incriminação (sic)[...] do agente deverá ser encarada como óbice ao exercício do preceito constitucional, inclusive a que prevê o arbitramento de multa ante o descumprimento da aludida obrigação acessória. Ainda, o uso da prerrogativa constitucional, por si, não autoriza a interpretação pela incidência em outra norma penal. Se assim fosse, estaria também essa segunda norma (no caso, o inciso I do art. 1º da Lei 8.137/90) eivada de inconstitucionalidade. [...] Quanto à esfera penal, o descumprimento da obrigação acessória de apresentação de documentos e informações fiscais não pode ser tido como indício da prática da sonegação fiscal, muito menos ensejar a propositura de ação penal com arrimo no inciso I do artigo 1º da Lei 8137/90, em razão do comentado direito ao silêncio e da proibição de que esse silêncio seja interpretado em prejuízo do réu. AMORIM, Maria Carolina de Melo. *Da impossibilidade de obrigar o contribuinte a apresentar, em fiscalização tributária, documentos comprobatórios de crimes tributários*. In Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. nº 176. Julho/2007.

<sup>222</sup> QUEIJO, Maria Elisabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.475.

Ademais, quando o agente deixa de informar à Fazenda Pública sobre um rendimento obtido com uma atividade criminosa não deseja se furtar do pagamento do tributo, mas tão somente não informar ao Estado a autoria e a prática de um delito<sup>223</sup>. Como ressaltado por Haddad, a obrigação do contribuinte em colaborar com o Fisco deve ser prestigiada, mas afastada quando a obrigação recai sobre uma atividade criminosa, vez que se estará perante o princípio da não autoincriminação.

Quando se tratar da prática de fato punível haverá ensejo para a invocação do princípio *nemo tenetur se deiegere*. A obrigação de informar ao Fisco, estatuída em leis complementar e ordinária, cessa no momento em que se inicia o risco de auto-incriminação (sic), cuja proteção é constitucionalmente assegurada pelo direito de permanecer calado. Será então possível permanecer calado ou inerte, deixando a incumbência de provar ao órgão acusador. O contribuinte não pode ser punido criminalmente por não declarar os rendimentos decorrentes do tráfico ilícito de entorpecentes, cuja revelação importaria na confissão da prática delitativa. Deverá responder pelo crime assemelhado aos hediondos, descumprirá a obrigação acessória, mas não poderá ser processado e condenado pela infração descrita no art. 1º, I da Lei nº 8.137/90, porquanto sua omissão encontra resguardo no direito de permanecer calado. Necessário ainda afirmar que a omissão penalmente relevante visa a suprimir ou a reduzir o tributo. Se a recusa em informar não se justifica por esses motivos, mas para livrar-se de possível incriminação penal, com maior razão se justifica a invocação do princípio *nemo tenetur se detegere*<sup>224</sup>.

---

<sup>223</sup>“E ele vale, também, para o sujeito passivo da relação tributária, podendo, pois, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo, sem incorrer no crime previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/90, quanto ao fato de omitir informações às autoridades fazendárias, mesmo porque não é a simples omissão que caracterizará o delito, ainda mais quando esta não visa suprimir ou reduzir tributos, mas, apenas, evitar uma auto-incriminação”. Também neste sentido ALVARENGA, Aristide Junqueira de (ex-Procurador Geral da República no Brasil). Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 61

<sup>224</sup> HADDAD, Carlos Henrique Borlido. *Conteúdo e contornos do princípio contra a auto-incriminação*. Tese de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. 2003, p.122/123. No mesmo sentido: "Se a omissão não envolve crime, decorrem duas sanções: administrativa e penal. Em havendo crime, cuja descoberta, ou confirmação envolvam as respostas, o contribuinte, silenciando, exerce regularmente o direito constitucional de calar-se". CERNECCHIARO, Luiz Vicente. Apud . HADDAD, Carlos Henrique Borlido. *Conteúdo e contornos do princípio contra a auto-incriminação*. Tese de doutorado para a Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. 2003, p. 122/123. Ainda: “Assentadas tais premissas, verifica-se que, sem dúvida nenhuma, o contribuinte tem o dever de informar e atender às exigências das Autoridades Fiscais. No entanto, tem o direito de não prestar qualquer informação, ou prestá-las incorretamente, ou, ainda, deixar de atender às exigências do Fisco, sempre que, se cumpridos aqueles comportamentos, como quer a lei, acabe por confessar ou fornecer elementos tendentes a provar que, anteriormente, cometeu um crime contra a ordem tributária ou de qualquer natureza”. CAMPOS, Dejalma e MARINO, Pedro L. Amaral. *Crimes contra a ordem tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 219.

Existe ainda um entendimento conciliador, no sentido de que o contribuinte está obrigado a declarar a atividade criminosa para fins de lançamento tributário, mas não se pode exigir dele quaisquer outras informações complementares, nem tampouco exigir do declarante que venha colaborar com a atividade fiscalizatória. Como assinala Hugo de Brito Machado:

as informações, cuja prestação constitui dever do contribuinte, e em alguns casos até de terceiros, e cuja omissão ou falsidade configuram crime, (...) são apenas as necessárias ao lançamento regular dos tributos. Não quaisquer outras informações necessárias ao exercício da fiscalização tributária. Tal compreensão concilia o dever de informar ao Fisco com o direito ao silêncio, assegurado constitucionalmente a todos os acusados<sup>225</sup>.

Sobre o tratamento mais privilegiado para aquele que pratica uma atividade ilícita com proveito econômico e não declarada ao Fisco, o que colocaria em xeque o princípio da Isonomia, Hugo de Brito Machado, no entanto, vê o afastamento daquele princípio se o agente fosse obrigado a contribuir com a Fazenda Pública, uma vez que o contribuinte não pode ter retirado o direito ao silêncio quando o mesmo é assegurado no processo penal a todos aqueles que praticaram um crime. O contribuinte na relação tributária, que pode ter reflexo na perseguição penal, deve ter o mesmo tratamento do criminoso no processo penal, assegurando-se a isonomia<sup>226</sup>.

O Tribunal Europeu de Direitos Humanos tem assinalado, através de sua jurisprudência, a necessidade de um processo equitativo em âmbito penal, art. 6, I da Convenção<sup>227</sup>, dentro do qual se exige a paridade de armas entre a defesa e a acusação, sendo assim há que se resguardar o princípio da não autoincriminação<sup>228</sup>. O Tribunal

---

<sup>225</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas editora, 2002, p.176.

<sup>226</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT, p. 128.

<sup>227</sup> Art. 6º., i – qualquer 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 direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal contra ele.

<sup>228</sup> Neste sentido BOTTINO, Thiago. *O direito ao silêncio na jurisprudência do STF*. São Paulo: Campus Jurídico, 2009, p. 76: “não tenha previsto expressamente o direito de permanecer calado ou de não se auto-incriminar, há previsão de um julgamento justo e equitativo, conceito que remete ao devido processo legal. Ao longo dos anos, a CEDH incorporou ao conceito de processo justo a garantia de que um indivíduo não deve ser compelido a produzir prova contra si”.

Europeu tem assinalado também que o princípio *nemo tenetur* só tem valia quando há uma ofensa criminal<sup>229</sup>.

Entretanto, o Tribunal entendeu que se houver possibilidade da colaboração do agente ser utilizada para fins de perseguição penal deve ser respeitado o seu direito à não autoincriminação<sup>230</sup>. Essa extensão tem sido aplicada inclusive nos procedimentos tributários pela sua comunicabilidade com a acusação penal<sup>231</sup>.

Para o T.E.D.H, nos casos da invocação do referido princípio fora do processo penal, como explica Liliane Lima Sá, o importante é que a ofensa tenha natureza penal, independentemente da sua constituição (administrativa, contravencional, contraordenacional ou criminal), cujo significado abrange três fatores: a classificação do ilícito no ordenamento jurídico interno; a natureza da infração, que deverá ser imposta por uma norma geral e abstrata, com objetivos preventivos ou repressivos; e a natureza e o grau de gravidade da sanção em que incorre o infrator<sup>232</sup>.

Para o Tribunal o princípio sequer pode ser afastado pelo interesse público, como tem ocorrido nos julgamentos no Brasil e em Portugal, nos quais se entende que o direito pode acabar se transformando em um obstáculo para uma eficiente arrecadação tributária, tão necessária para a consecução dos objetivos do Estado. O Tribunal assinalou que “o interesse público não pode ser invocado para justificar o uso da resposta compulsoriamente obtida em uma investigação não judicial para incriminar o acusado durante o processo judicial<sup>233</sup>”.

Ou seja, como afirma Rogall, por maior que seja o interesse social ou a necessidade de sancionar o ilícito penal, pela sua gravidade, nada poderá “justificar que se converta o arguido em meio de prova contra si próprio<sup>234</sup>”.

Denota-se assim que o Tribunal Europeu de Direitos Humanos tem ressaltada a importância do princípio do *nemo tenetur* sempre que a colaboração da pessoa com as

---

<sup>229</sup> Caso Weh v. Áustria, 8 de abril de 2004.

<sup>230</sup> A solução também é aplicada, como lembra Liliane Lima Sá, em “Alguns tribunais dos Estados contratantes [T.E.D.H], tais como o *Cour de Cassation* francês e o Supremo Tribunal holandês, admitiram a aplicação do artigo 6.º a questões fiscais.” *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 140.

<sup>231</sup> Caso J.B v. Suíça, 03 de agosto de 2001; Caso Funke v. França, 25 de fevereiro de 1993.

<sup>232</sup> SÁ, Liliane Lima. *op. cit.*, p. 139.

<sup>233</sup> Caso Saunders v Reino Unido, de 17 de dezembro de 2006.

<sup>234</sup> ROGALL, apud ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional* In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014, p. 147.



autoridades judiciais ou não judiciais puder resultar em uma responsabilização criminal. Este mesmo entendimento, segundo Haddad, já foi sufragado pela Suprema Corte americana:

The government contended that the Miranda warnings were not required because the questions were asked as 'part of a routine tax investigation where no criminal proceedings might even be brought', but the Court ruled otherwise because there is always the possibility that criminal prosecution will result<sup>235</sup>.

Em complemento ao entendimento da Suprema Corte americana, afirma Liliane Lima Sá:

Por outro lado, de acordo com a doutrina anglo-saxônica denominada “fruit of the poisonous tree”, os meios probatórios obtidos por força do dever de colaboração do contribuinte, e em violação do direito fundamental ao silêncio, contaminam todos os outros que se baseiam, directa ou indirectamente, nessas provas ilícitas, pois só assim estará assegurada a sua total ineficácia no processo<sup>236</sup>.

No Brasil, os Tribunais Regionais Federais da 1ª e 2ª Regiões assim também já decidiram, nos julgamentos da ACR 200442000017579<sup>237</sup> e da ACR 201150010041065<sup>238</sup>, respectivamente:

VEREADORA QUE RECEBEU OS SALÁRIOS DE ASSESSORES E NÃO DECLAROU O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À RECEITA FEDERAL - PROCESSO ANTERIOR POR CORRUPÇÃO E LAVAGEM DE DINHEIRO NA JUSTIÇA ESTADUAL- CLÁUSULA 'PECUNIA NON OLET' NÃO É ABSOLUTA- ATO ILÍCITO PELA PRÓPRIA NATUREZA - RECURSOS

---

<sup>235</sup> Tradução livre: "O governo sustentava que as advertências Miranda não eram necessárias porque as questões foram respondidas como 'parte de uma rotineira investigação de tributos em que nenhum procedimento criminal poderia mesmo ser provocado', mas o tribunal decidiu de outra maneira porque sempre há a possibilidade de resultar em perseguição criminal". HADDAD, Carlos Henrique Borlido. *Conteúdo e contornos do princípio contra a auto-incriminação*. Tese de doutorado para a Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. 2003, p. 125. No mesmo sentido: “Aí não fará sentido falar de um direito à não auto-incriminação compulsiva, o qual teve origem na ordem jurídica norte-americana, onde esse privilégio pode ser invocado não apenas na prestação de declarações em tribunal, mas perante qualquer entidade investida de poderes de investigação.” SÁ, Liliane Lima. *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 152.

<sup>236</sup> SÁ, Liliane Lima. *O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação*. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006, p. 134.

<sup>237</sup> Tribunal Federal Regional da 1ª Região. ACR 200442000017579, Juiz Federal Jamil Rosa de Jesus (Conv.), Terceira Turma.

<sup>238</sup> Tribunal Federal Regional. ACR 200442000017579, Juiz Federal Jamil Rosa De Jesus (Conv.), Terceira Turma.

ORIUNDOS DE CRIMES NÃO SE ADEQUAM AO CONCEITO DE RENDA, PATRIMÔNIO, DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - NÃO CONFIGURAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL - APELAÇÃO PROVIDA. I- Considerando a cláusula 'pecunia non olet', em tese, as atividades ilícitas estariam sujeitas à tributação. Entretanto, esta tributação não se aplica de forma genérica, mas, apenas, quando a ilicitude do fato recai sobre elemento acidental à norma de tributação; ocorre que são incluídos neste rol, crimes tais como peculato e tráfico de drogas, sob o fundamento de que a ilicitude destes atos é circunstancial à norma tributária, a qual consiste em 'auferir renda'. Os que entendem pela legitimidade de se tributar atos criminosos se fundamentam no teor moral e econômico; adotam, também, o critério da existência de um negócio jurídico ainda que inválido por ilicitude do objeto, subjacente ao rendimento; alegam, ainda, o respeito aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva. II- Entretanto, divirjo deste entendimento, pois considero que a hipótese de incidência do IR, 'adquirir disponibilidade econômica ou jurídica através de renda', está totalmente integrada ao ato primário que a produz, não pode surgir do nada. Ora, o fato jurídico, 'auferir renda' resulta de atos/atividades os mais variados possíveis. Assim, a ilicitude dos atos de traficar, de desviar dinheiro, de furtar, matar por recompensa ou extorquir, atos que também criam 'renda', afeta, contamina a própria incidência da regra tributária, portanto esta ilicitude é essencial e se irradia pela 'renda' auferida, e não se trata de elemento acidental. III- Existem outros fundamentos para a não tributação de atos criminosos: os recursos oriundos de crimes, tais como tráfico de drogas, peculato ou extorsão, não se adequam a nenhuma das teorias de renda, seja renda-produto (do capital ou do trabalho) ou renda-acrécimo (patrimônio é conjunto de direitos); os agentes criminosos não possuem livre disponibilidade econômica, nem capacidade contributiva, mesmo porque os recursos obtidos estão sujeitos à pena de perdimento, como um dos efeitos da condenação do crime-base. IV- Outrossim, entendo pela fragilidade do critério da existência de um negócio jurídico entre o contribuinte-infrator e a fonte pagadora, pelo qual o 'comércio' de drogas, o homicídio por recompensa e o suborno, por exemplo, ensejariam tributação do imposto de renda; no entanto, segundo esta tese, não cabe a cobrança de ICMS ou de ISS, respectivamente, sobre a 'venda' de droga e do 'médico' charlatão, porque não se trata de 'verdadeira' mercadoria, nem de 'verdadeiro' serviço. Ora, para assegurar uma coerência, da mesma forma que o 'serviço' ilícito, criminoso resta descaracterizado, acredito que a 'renda' ilícita, fruto de atos criminosos, também, em princípio, restaria descaracterizada. V- Portanto, considero inadmissível a tributação de atos ilícitos cuja ilicitude recaia em elemento essencial à norma tributária incidente; é ilegítima a tributação de negócios ilícitos e inválidos e/ou inexistentes, enfim, de atos essencialmente ilícitos. Em relação ao imposto de renda, inluo, entre outros, tráfico de drogas, peculato, roubo e furto, já que são atos ilícitos, por definição, e inválidos e encontram-se, absolutamente, integrados, fusionados ao suposto 'acrécimo patrimonial', deles derivado. HUGO BRITO MACHADO afirma que 'é claro que esta tese da tributação de atos ilícitos não diz respeito à atividade que seja, por sua própria natureza, essencialmente ilícita. O furto, o roubo, a apropriação indébita, como são atividades essencialmente ilícitas, ou ilícitas por definição, não podem ser tributadas'. VI- Ressalve-se que, se os crimes forem praticados através de organizações, empresas ou atividades, com roupagem lícita, já seria outra a interpretação e a possibilidade de se prever a tributação, porque haveria alguns atos válidos, como contratação de funcionários, compra de material, faturamento. Ademais, estaríamos em face de uma simulação, com aparência de legalidade e licitude; portanto, deve-se avaliar cada caso concreto, norteando-se pelas premissas teóricas e princípios do Direito, pois a matéria é bastante complexa e requer uma apreciação aprofundada da situação fática com todas as suas nuances. VII- A tese da não tributação de atos criminosos respeita o princípio da legalidade, pois a hipótese de incidência não pode prever ato ilícito; da igualdade

material, pois impõe-se tratar desigualmente os desiguais; e o da moralidade, pois prevê uma solução mais gravosa, uma sanção, qual seja, o perdimento dos bens e dos recursos oriundos de atividades delituosas, providência já prevista em lei. VIII- Por outro lado, a tese da legitimidade de se tributar, irrestritamente, atos ilícitos ofende ao princípio da segurança jurídica, da unidade e harmonia do ordenamento jurídico, pois propicia, para um mesmo fato, a existência de uma norma permissiva (prevendo tributos, admite-se a ocorrência do ato criminoso) e, ao mesmo tempo, de uma norma proibitiva penal; viola o princípio da vedação à autoincriminação, pois ao não declarar os recursos provenientes da infração penal, o agente pratica o tipo penal sonegação; ao declará-los, pratica o tipo penal lavagem de dinheiro. Com efeito, como não lhe é concedida a opção de praticar qualquer conduta lícita, perde o sentido a função de prevenção da norma penal, uma vez que, necessariamente, ele cometerá um dos dois crimes, independentemente da sanção a lhe ser aplicada. IX- Portanto, a cláusula do pecunia *non olet* não é absoluta; no presente processo, trata-se de peculato, um ato essencialmente ilícito, portanto, incabível a sua ocorrência em uma modalidade lícita (logo, a ilicitude não é acidental); os recursos desviados não se configuravam como verdadeira renda, inexistiu qualquer negócio jurídico lícito e válido; a vereadora, apenas, detinha os valores que não eram de sua propriedade, não possuindo livre disponibilidade econômica destes recursos. Portanto, não vislumbro a possibilidade da tipificação material da conduta ora narrada, como sonegação fiscal, prevista no art. 1º, I, da Lei 8.137/90. X- Apelação Criminal da ré provida, para reformar a sentença, no sentido de sua absolvição.

(TRF2, ACR 201150010041065, Desembargador Federal MESSOD AZULAY NETO, SEGUNDA TURMA ESPECIALIZADA, E-DJF2R - Data: 06/06/2013).

PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. 'ESCÂNDALO DOS GAFANHOTOS'. SONEGAÇÃO FISCAL. BENEFICIÁRIA DOS GAFANHOTOS. ATIPICIDADE DA CONDUTA. PRECEDENTE DO STJ. 1. A recorrente, que, segundo a formatação da acusação formulada pelo Ministério Público Federal, recebia recursos ilícitos, na qualidade de beneficiária do esquema criminoso, não está obrigada, por força mesmo da prerrogativa individual contra a auto-incriminação (sic), a pagar os tributos sobre os recursos de origem ilícita. Do contrário, estaríamos a dizer que a recorrente estaria obrigada a se auto-acusar (sic) da prática do crime principal (peculato e formação de quadrilha). Como ressaltou o eminente Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, em voto proferido no HC 79.812-SP, 'Na realidade, ninguém pode ser constrangido a confessar a prática de um ilícito penal'. 2. Não é admissível, nesse contexto, retirar do silêncio da recorrente em relação ao recebimento desses recursos - porque o silêncio configurava o exercício da prerrogativa da não auto-incriminação (sic) - um efeito jurídico a ela desfavorável, qual seja a imputação pela prática do crime de sonegação fiscal. 3. Apelação provida.

(TRF1, ACR 200442000017579, JUIZ FEDERAL JAMIL ROSA DE JESUS (CONV.), TERCEIRA TURMA, e-DJF1 DATA:12/03/2010 PAGINA: 216).

Ademais, se os textos constitucionais do Brasil e de Portugal asseguram o direito do acusado não se autoincriminar, a declaração da atividade criminosa no imposto sobre rendimentos perfaz uma causa de exclusão da culpabilidade, pela inexigência de conduta diversa.

Neste contexto, Délio Lins e Silva e Marco Aurélio Borges de Paula ao analisarem o texto constitucional brasileiro e o crime de lavagem de dinheiro sobre uma atividade criminosa antecedente afirmam que:

se a nossa Carta Magna de 1988 prevê como cláusula pétrea o direito de não autoincriminação, impondo o preceito de que ninguém será obrigado a produzir prova contra si mesmo, corolário lógico dessa previsão constitucional é a conclusão de que ninguém jamais será obrigado a confessar a prática de um crime, ou, seguindo o mesmo raciocínio, a entregar ou deixar à disposição das autoridades o resultado dele proveniente<sup>239</sup>.

No direito italiano, Fábio Manzillo, tem a mesma posição, porém com diferente fundamento, no sentido de que ninguém é obrigado a cumprir um dever jurídico quando resultar no sacrifício de sua liberdade ou da sua integridade física, isto é, o princípio do *nemo tenetur se detegere* incide porque é inexigível impor ao indivíduo o sacrifício de autoacusar-se para observar uma obrigação legal<sup>240</sup>.

### 2.3 O Princípio da consunção

Afora a obrigatoriedade exigida pela Fazenda Pública do autor de uma atividade criminosa colaborar com a investigação, inclusive se autoincriminando, ao declarar ao Estado-fiscal a existência de um acréscimo patrimonial correlacionado em uma atividade ilícita, a ocultação da vantagem econômica auferida se insere no contexto da empreitada criminosa anteriormente praticada, o que conduz a um conflito aparente entre normas penais, em especial, a referente ao crime fiscal e ao crime penal comum.

O Direito Penal, cuja função precípua é resguardar a coexistência humana, através da manutenção da paz e da ordem social, assegurando a proteção dos bens jurídicos mais relevantes em uma sociedade, o que o faz através da imposição de sanções penais (pena e

---

<sup>239</sup> SILVA JUNIOR, Délio Lins e PAULA, Marco Aurélio Borges de. *Da inexigibilidade de conduta diversa no crime de lavagem de dinheiro praticado pelo mesmo autor do crime antecedente*. SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (orgs). Lavagem de dinheiro e injusto penal análise dogmática e doutrinária comparada luso-brasileira. Curitiba: 2012, editora Juruá, p. 62.

<sup>240</sup> MANZILLO, Fabio Foglia apud QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p.466.

medida de segurança<sup>241</sup>), tem sido maximizado nos últimos anos, através da incriminação, cada vez maior, de valores ligados à ética e à moralidade social, com o aumento do número de tipos penais.

A necessidade da abrangência do direito penal aumenta com a espetacularização da violência, com a desenfreada exploração do sensacionalismo pela generalidade da mídia, transfigurando o papel que se espera de uma imprensa séria e responsável para um jornalismo apelativo, escandaloso e catastrofista, no qual os crimes assumem um especial chamariz para a audiência<sup>242</sup>. É a sociedade do espetáculo<sup>243</sup>.

A primazia dos relatos da criminalidade faz com que o medo e a insegurança se espalhem pelo tecido social, abrindo espaço para que os legisladores, a procura de popularidade e legitimidade, proponham cada vez mais a criação de leis penais, ou alterações, através das quais novas condutas são incriminadas, sempre valorizando a repressão na área penal, a fim de que possam ir ao encontro dos anseios e reclamos da população<sup>244</sup>.

Para o poder, o crime constitui um dos tópicos mais gratificantes. ‘Os políticos confiam exageradamente na lei criminal e gostam de invocar as sanções criminais a propósito dos mais variados problemas sociais, que mais não seja para declinar o seu fervor moral e as suas virtudes políticas’. Daí a frequência do recurso à guerra do crime como expediente de capitalização política sobre o

---

<sup>241</sup> “A função primordial desse ramo da ordem jurídica radica na proteção de bens jurídico-penais – bens do Direito – essenciais ao indivíduo e à comunidade, Para cumprir tal desiderato, em Estado de Direito democrático, o legislador seleciona os bens especialmente relevantes para a vida social e, por isso mesmo, merecedores da tutela penal. A noção de bem jurídico implica a realização de um juízo positivo de valor acerca de determinado objeto ou situação social e de sua relevância para o desenvolvimento do ser humano. Para sancionar as condutas lesivas ou perigosas a bens jurídicos fundamentais, a lei penal se utiliza de peculiares formas de reação – penas e medidas de segurança. O Direito Penal é visto como uma ordem de paz pública e de tutela das relações sociais, cuja missão é proteger a convivência humana, assegurando, por meio da coação estatal, a inquebrantabilidade da ordem jurídica”. PRADO, Luiz Régis. *Curso de Direito Penal Parte Geral*. São Paulo: Editora RT, 2001, p.28.

<sup>242</sup> LLOSSA, Mario Vargas. *A Civilização do Espetáculo*. Lisboa: Quetzal, 2012, p.32 e ss.

<sup>243</sup> “Outra matéria que ameniza muito a vida das pessoas é a catástrofe. Todas, desde os terremotos e maremotos até aos crimes em série e, sobretudo, neles houver agravantes de sadismo e de perversões sexuais. (...) Por isso, na nossa época, nem a imprensa mais responsável pode evitar que as suas páginas se vão tingindo de sangue, de cadáveres e de pedófilos. Porque este é um alimento excitante que precisa e reclama desse apetite de espanto que inconscientemente pressiona os meios de comunicação por parte do público leitor, ouvinte e espectador. (...) E o jornalismo ou programa que não comungue do altar do espetáculo corre hoje o risco de o perder e dirigir-se apenas a fantasmas. Não está no poder do jornalismo por si só mudar a civilização do espetáculo, que contribuiu para forjar”. LLOSSA, Mario Vargas. *op.cit.*, p.53/54.

<sup>244</sup> ROSA, Alexandre Moraes. *Decisão Penal: Bricolage de significantes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.231.

medo e a insegurança e, por isso, de legitimação de formas mais agressivas de poder<sup>245</sup>.

O anseio da população no afastamento da sociedade daqueles que realizaram condutas delitivas, aumentado pelo medo com a massificação midiática do tema, criou na condenação criminal uma forma legitimadora dos Poderes constituídos<sup>246</sup>. Há cada vez mais novos tipos penais e condenações criminais. Criou-se, com o mencionado recurso à repressão penal, a crença generalizada que a legislação criminal irá dar cabo aos problemas da criminalidade, como se a mera produção legislativa fosse suficiente para expiar todo mal existente<sup>247</sup>, mesmo que o Estado seja deficiente no seu papel constitucional de oportunizar melhores condições de vida.

O convencimento é feito por intermédio do sensacionalismo, da transmissão de imagens chocantes, que causam revolta e repulsa no meio social. Homicídios cruéis, estupros de crianças, presos que, durante rebeliões, torturam suas vítimas, corrupções, enfim, a sociedade acuada, acredita sinceramente que o Direito Penal será a solução para todos os seus problemas.

O Estado Social foi deixado de lado para dar lugar a um Estado Penal. Investimentos em ensino fundamental, médio e superior, lazer, cultura, saúde, habitação são relegados a segundo plano, priorizando-se o setor repressivo. A toda hora o Congresso Nacional anuncia novas medidas de combate ao crime<sup>248</sup>.

---

<sup>245</sup> DIAS, Jorge Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa. *Criminologia o homem delinquente e a sociedade criminógena*. 1º ed. Coimbra: Coimbra editora, 2011, p. 414.

<sup>246</sup> Neste sentido: “A caracterização do Judiciário como agente de política criminal faz com que as expectativas sociais de promoção e efetivação da segurança pública se voltem para a atuação jurisdicional. Ao receber a incumbência política de formular e implementar a política criminal mais adequada, o Judiciário também recebe – devida ou indevidamente – a expectativa de enfrentamento dos problemas de criminalidade com decisões judiciais.

(...)

É deste sentimento de impotência diante de expectativas frustradas que surge – consciente ou inconscientemente – a estratégia de alguns magistrados de antecipar os efeitos das decisões judiciais definitivas pela aplicação de medidas cautelares. Na ânsia de responder às demandas por efeitos concretos da prestação jurisdicional, e diante da incapacidade de torná-la efetiva em curto espaço de tempo, passam alguns magistrados a usar de expedientes tipicamente processuais para satisfazer a tais expectativas, como prisões temporárias, preventivas e medidas de execução provisória. Trata-se de uma tentativa de legitimação institucional e social através de expedientes normativos com finalidade diversa, que acaba por afetar os princípios e garantias consagrados e protegidos pela própria cúpula do Poder. BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *O paradoxo do risco e a política criminal contemporânea*. In: *Direito Penal Contemporâneo Questões Controvertidas* (coord. Gilmar Ferreira Mendes, Pierpaolo Cruz Bottini e Eugênio Pacelli). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 98.

<sup>247</sup> “O reino das lágrimas está terminado. Os cortiços em breve serão apenas uma memória. Transformaremos nossas prisões em fábricas e nossas cadeias em armazéns e celeiros. Os homens andarão eretos, as mulheres sorrirão e as crianças rirão. O inferno será colocado para alugar.” Pastor Billy Sunday quando da aprovação da lei seca nos Estados Unidos da América. BURGIERMAN, Denis Russo. *Fim da guerra A maconha e a criação de um novo sistema para lidar com as drogas*. São Paulo: Leya, 2011, p. 29.

<sup>248</sup> GRECO, Rogério. *Direito Penal do Equilíbrio: Uma Visão Minimalista do Direito Penal*. Niterói: Impetus, 2009, p.13

Alexandre Morais da Rosa, citando Débora Regina Pestana, demonstra o papel repressivo assumido pelo Estado:

Paradoxalmente, o medo e a insegurança neste período democrático permitem ao Estado medidas simbólicas cada vez mais autoritárias, leis cada vez mais punitivas, legitimadas por demandas sociais de proteção reais e imaginárias, principalmente da elite. Além disso, justificam a criação de empresas de segurança e o apoio à privatização da polícia (...). A cultura do medo que se criou em torno da criminalidade provoca um generalizado desejo de punição, uma intensa busca de repressão e uma obsessão por segurança. A lei passa a ser a 'tábua de salvação' da sociedade e, quanto maior for a sua dureza, mais satisfeita ela estará. Além disso, todos os programas e notícias que lidam de forma direta com esse pânico passam a ser produtos mais consumidos e por isso muito divulgados, aumentando ainda mais o próprio alarme. A segurança torna-se plataforma política e algumas vezes a causa da derrocada de um governo. A promessa é sempre repressão.

A repercussão no Brasil desse modelo penal repressor se fez exteriorizado através de, aproximadamente, 120 legislações extravagantes até 2013, referente à matéria penal, além do Código Penal<sup>249</sup> e da legislação adjetiva penal.

Já em Portugal, até ano de 2009, existiam 111 legislações penais extravagantes<sup>250</sup>, sendo que 81 aprovadas a partir de 1990.

Desse modo, a inflação legislativa acentuada acaba, quando não sistematizada com todo o ordenamento jurídico, por fazer incidir sobre o mesmo fato diferentes normas penais, ainda que travestidas como protetoras de bens jurídicos diversos. O excesso de

---

<sup>249</sup> “O Direito Penal Brasileiro atual apresenta mais de mil figuras típicas, distribuídas em cerca de 120 leis extravagantes, além do Código Penal, que é de 1940. Houve, portanto, dezenas de atualizações pontuais”, ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS. Brasília: 2014. Luiz Carlos dos Santos Gonçalves, relator da Comissão de Reforma do Código Penal, *Crimes de Competência da Justiça Federal e o Novo Projeto do Código Penal*, no dia 15 de agosto de 2013, no Fórum Nacional dos Juizes Federais (FONACRIM). Disponível em: <[http://www.ajufe.org.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5210](http://www.ajufe.org.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5210)>. Acesso em 01/03/2014.

“Em trabalho apresentado para a XVII Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil[2], tive oportunidade de acentuar que atualmente “a legislação especial em matéria criminal, quer criminalizando condutas ou declarando-as equiparadas a tipos já previstos no Código Penal, quer abordando aspectos relativos à caracterização dos delitos ou à aplicação ou extinção das penas, alcança o expressivo número de 109 (cento e nove) diplomas, sendo 91 (noventa e uma) leis, 17 decretos-leis e 1 (um) Decreto. Quanto às leis extravagantes no campo das contravenções penais, o número chega a 10 (dez) diplomas, sendo 7 (sete) leis, 2 (dois) decretos-leis e 1 (um) decreto. A soma global chega a 119 (cento e dezenove) diplomas dispondo sobre crimes e contravenções, a parte das normas do Código Penal.” DOTTI, Renê Ariel. Paraná: 2013 “A Reforma do Código Penal”. Breviário Forense. Jornal O Estado do Paraná Caderno "Direito e Justiça de 23.10.2011. Disponível em: [http://www.dotti.adv.br/artigosjp\\_431.htm](http://www.dotti.adv.br/artigosjp_431.htm). Acesso em 01/03/2014.

<sup>250</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto; BRANCO, José. *Comentários das Leis Penas Extravagantes* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010, p.25 e ss.

tipos penais, em uma sociedade que assume a sanção penal como legitimadora de uma política pública concatenada com os anseios da população, acaba por afastar, em geral, a aplicação das soluções possíveis no concurso aparente de normas penais, a fim de que apenas uma prevaleça. A existência de várias leis penais possibilita a subsunção legal de vários tipos penais sobre um único fato, isto é, uma única conduta humana pode dar azo à incidência de diferentes normas penais, possibilitando a imposição de diversas sanções penais, razão por que há que se aferir a existência de um possível conflito entre as normas penais incidentes sobre o mesmo fato.

Assim, no plano dogmático, há que se verificar, sempre, se as diferentes normas penais incidentes sobre a mesma conduta típica não resulta em um conflito aparente de normas, cuja análise se assenta na intenção do agente criminoso. A vontade do agente irá definir se desejou a realização de um único resultado delitivo, ainda que tenha praticado diversos atos, ou se em seu plano havia o desejo de realizar diferentes violações. Ademais, se mostra necessária ainda a verificação se a ocorrência de algum outro resultado foi por um excesso no resultado, através da violação um dever de cuidado.

§ 30 Se decisiva é, pois, a análise do significado do comportamento global que lhe empresta um sentido material (social) de ilicitude, terá então de reconhecer-se, de um ponto de vista teleológico e de valoração normativa ‘a partir da consequência’, a existência de dois grupos de casos: (a) o caso (‘normal’) em que os crimes em concurso são na verdade reconduzíveis a uma pluralidade de sentidos sociais autônomos dos ilícitos-típicos cometidos e, desde ponto de vista, a uma pluralidade de factos puníveis - hipóteses que chamaremos de concurso efectivo (art. 30º.-1), próprio ou puro; (b) e o caso em que, apesar de concursos de tipos legais efectivamente preenchidos pelo comportamento global, se deva ainda afirmar que aquele comportamento é dominado por um único sentido autônomo de ilicitude, que a ele corresponde uma predominante e fundamental unidade de sentidos concretos ilícitos-típicos praticados – hipóteses que chamaremos de concurso aparente, impróprio ou impuro. Com a consequência de que só para o primeiro grupo de hipóteses deverá ter lugar uma punição nos termos do art. 77º, enquanto que para o segundo deverá intervir uma punição encontrada na moldura penal cabida no tipo penal cabida ao tipo legal que incorpora o sentido dominante do ilícito e na qual se considerará o ilícito excludente em termos de medida (concreta) da pena<sup>251</sup>.

Esta possibilidade de subsunção de diversos tipos penais a uma única conduta, quando há uma única vontade finalística, é o que se denominada de conflito (ou concurso) aparente de normas. Por ser o direito um sistema harmônico, há que se fazer prevalecer

---

<sup>251</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal Parte Geral Tomo I*. Coimbra: Coimbra, 2012, p.990.



apenas uma norma penal, através dos critérios da especialidade, subsidiariedade e da consunção<sup>252</sup>.

A prevalência de uma única norma penal tem como objetivo evitar a diversas penalizações pela prática de um único fato, aplicando-se o princípio do *ne bis in idem*, de matriz constitucional, de forma explícita em Portugal<sup>253</sup> e implicitamente no Brasil, segundo entendimento consagrado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal<sup>254</sup>.

Princípio do *ne bis in idem*: o princípio do *ne bis in idem* possui três significados: (a) processual (ninguém pode ser processado duas vezes pelo mesmo crime); (b) material (penal) (ninguém pode ser condenado pela segunda vez em razão do mesmo fato) e (c) executacional (ninguém pode ser executado duas vezes por condenações relacionadas com o mesmo fato).

Mesmo fato significa mesmo réu e mesma causa de pedir (mesmo fundamento do pedido ou idêntico *thema decidendum ou probandum*, ou seja, mesmo fato narrado)<sup>255</sup>.

Não se pode descurar que existe entendimento que não há afronta ao texto constitucional quando um único fato faz gerar diferentes sanções penais, em razão dos diferentes bens jurídicos violados ou da autonomia dos ilícitos perpetrados, ainda que presente apenas a finalidade de uma única conduta ilícita.

Günter Stratenwerth e Lothar Kuhlen explicitam essa possibilidade:

(...), desde que não irroguem ao bem afetado um dano inteiramente novo ou não se dirijam contra um bem jurídico novo. De modo nenhum precisa o pós-fato constituir um delito que habitualmente acompanhe o primeiro; o decisivo é que em relação com a lesão primária de bens jurídicos alheios não lhe corresponda um peso autônomo<sup>256</sup>.

Claus Roxin, ao expor os requisitos para a absorção do pós-fato impunível, deixa entendido que é possível haver a dupla incriminação pela prática de um único fato quando bens jurídicos diferentes são violados:

---

<sup>252</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal Parte Geral VI*. São Paulo: 2012, p. 281.

<sup>253</sup> Art. 29, 5. Ninguém pode ser julgado mais do que uma vez pela prática do mesmo crime.

<sup>254</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Brasília: 2013. HC 80263, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 20/02/2003, DJ 27-06-2003 PP-00030 EMENT VOL-02116-03 PP-00515.

<sup>255</sup> GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio Garcia-Pablos. *Direito Penal Parte Geral V.2*. São Paulo: RT, 2007, p.115.

<sup>256</sup> “(...), soweit sie nicht dem Betroffenen einen ganz neuen Schaden zufügen oder sich gegen ein neues Rechtsgut richten. Die Nachtat braucht keineswegs ein typisches Begleitdelikt zu sein; entscheidend ist, dass ihr im Verhältnis zur primären Verletzung fremder Rechtsgüter kein selbständiges Gewicht zukommt”. STRATENWERTH, Günter; KUHLEN, Lothar. *Strafrecht: Allgemeiner Teil I*. München, Köln, Berlin: Carl Heymanns, 2004. p.405.

(...) tem o pós-fato impunível três pressupostos: em primeiro lugar, não pode o pós-fato ofender nenhum bem jurídico novo; em segundo lugar, não pode causar nenhum dano novo (mas, no máximo, aprofundar o anterior); em terceiro lugar, o ofendido deve ser o mesmo<sup>257/258</sup>.

O afastamento do concurso aparente de normas penais pela violação de bens jurídicos distintos muito se aproxima do conceito, dado por *Binding*, de crime como violação da norma, ou seja, existirão tantos crimes quantas são as normas violadas<sup>259</sup>. Difícil será, assim, a aplicação das soluções possíveis no concurso aparente de normas. Ao se considerar, por regra, a violação de dois diferentes bens jurídicos para afastar a aplicação do princípio da consunção *estar-se-ia*, no mais das vezes, desconsiderando a intenção do agente e a maneira pela qual se mostrou necessário se chegar ao resultado desejado.

Há que se ter a intenção do agente como melhor caminho para se realizar a devida adequação típica. Sendo a intenção do criminoso a prática de uma única conduta delituosa, ainda que venha ocasionar dois distintos resultados, não se mostraria correto à imposição de duas distintas sanções penais pela prática de um único fato. Os resultados diversos devem ser sopesados na dosimetria da pena. Portanto, a perfeita adequação da norma penal ao fato em concreto deve revelar a intenção do agente, ou seja, a finalidade objetivada com a prática da infração criminal, pois só dessa forma se estará realizando o perfeito juízo da tipicidade penal.

A teoria finalista modificou profundamente o sistema causal. A começar pela ação, como vimos que agora não mais podia dissociar-se da sua finalidade (...).

---

<sup>257</sup> “(...) *hat die straflose Nachtat drei Voraussetzungen: Erstens darf die Nachtat kein neues Rechtsgut verletzen, zweitens darf sie keinen neuen Schaden hervorrufen (sondern allenfalls den alten vertiefen), und drittens muß der Geschädigte derselbe sein.*” ROXIN, Claus. *Strafrecht: Allgemeiner Teil*, Band II. München: C.H. Beck, 2003, p. 861.

<sup>258</sup> No mesmo sentido: “(...) *Lo mismo que para el hurto rige para la estafa, la extorsión, el encubrimiento y otros delitos. El hecho posterior, sin embargo, es punible si lesiona un nuevo bien jurídico. P. ej., la venta de una cosa hurtada a una persona de buena fe, es estafa frente al coriiprador. Sin embargo, el hecho posterior impuie no es completamente irrelevante en el sentido del derecho penal. Puede ser tornado en consideración en la aplicación de las penas (RG., 62-61). En él, bajo ciertas circunstancias, es posible una participación purible, eri caso de que no exista encubrinliento en el hecho previo.*” WELZEL, Hans. *Derecho Penal Parte General*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956, p.230.

<sup>259</sup> LIZT, Fron Von Tradução José Hygino Duarte Pereira. *Direito Pennal Alemão Tomo I*. Rio de Janeiro: F. BRIGUIET & C., 1899, p.381.

A adequação da conduta ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) somente pode ser realizada como perfeição e conseguirmos visualizar a finalidade do agente<sup>260</sup>.

O aplicador da lei penal deve valer-se dos princípios da especialidade, subsidiariedade e da consunção, tendo sempre a intenção do agente como norte para o juízo de tipicidade, para fazer prevalecer a norma mais adequada quando presente um concurso aparente de normas penais. Importante mencionar que as soluções acima apontadas não estão descritas na legislação substantiva penal, seja em Portugal, seja no Brasil, tratando-se de entendimentos doutrinários.

Figueiredo Dias descreve o concurso aparente de normas no direito penal português:

§ 3º São extremamente discutidas na doutrina quais as formas de unidade da lei que devem ser aceitas e de que modo devem elas distinguir-se mutuamente. Apesar de os resultados de uma tal indagação se revelarem ainda hoje altamente inseguros, a doutrina distingue três (por vezes quatro) categorias: a da especialidade; a da subsidiariedade e a da consunção, à qual eventualmente se acrescenta – autonomizando-a face à última mencionada – a do facto posterior não punido; categorias que, todavia, são entendidas com âmbitos (muitas vezes profundamente) diversos e em múltiplas variantes (...)

O problema da unidade ou de leis, por sua própria essência e natureza, insusceptível de regulamentação legal. Para a doutrina e jurisprudência ainda hoje dominantes a definição do regime jurídico cabido a esta categoria importariam normas como a do art. 30.º -I, na parte em que exige que, para haver concurso, haja pluralidade ‘de tipos crime efectivamente cometidos’ e, sobretudo, à do art. 77º- 4, ao dispor que ‘as penas acessórias e as medidas de segurança são sempre aplicadas ao agente, ainda que previstas por uma só das leis aplicáveis’. Estas normas são no entanto estranhas ao problema da unidade de normas ou de leis, unicamente válidas ao concurso de crimes<sup>261</sup>.

No direito penal brasileiro, César Roberto Bitencourt discorre:

No entanto, ao contrário do que faz com o concurso de crimes, a lei não regula as situações de concurso aparente de normas, devendo a solução ser encontrada através da interpretação, pressupondo, porém, a unidade de conduta ou de fato, pluralidade de normas coexistentes e relação de hierarquia ou de dependência entre essas normas<sup>262</sup>.

---

<sup>260</sup> GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal, Parte Geral*. Niteroi: Impetus, 2003, p.434.

<sup>261</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal Parte Geral Tomo I*. Coimbra: Coimbra, 2012, p. 993/1002.

<sup>262</sup> BITENCOURT, César Roberto. *Tratado de Direito Penal Parte Geral 1*. São Paulo: 2012, p. 281.

O intérprete da norma penal, nos casos concretos, precisa analisar os elementos objetivos e subjetivos constantes na empreitada criminosa praticada com intuito de inferir o tipo penal adequado, ou seja, o chamado juízo de tipicidade.

Este é o magistério de Eugenio Raul Zaffaroni:

A atividade final que devemos averiguar se configura uma unidade de conduta, pode integrar-se com uma ou com vários movimentos.(...) A ação não é mais que o modo como se efetua a violação da lei; e o cumprir diversos fins criminais por meio de uma ou de várias ações é indiferente, pois que o delito, que é a violação da lei, não consiste no meio adotado; o meio não é mais que a condição indispensável para a perpetração do delito'. (...) a unidade ou pluralidade de ações com que se lesionam vários direitos não é, em muitos casos, mais que um mero acidente que não pode influir sobre a valoração jurídica do fato<sup>263</sup>.

No campo da intenção, quando um autor de uma infração penal pratica um delito patrimonial<sup>264</sup> tem por objetivo obter um proveito econômico com a conduta delitativa, o que resulta em seu complemento finalístico, sendo o aumento patrimonial obtido uma mera extensão natural da prática ilícita. Faz parte ínsita do crime patrimonial o crescimento econômico com o objeto material obtido pelo autor do delito. Assim, o acréscimo patrimonial, como parte da empreitada criminosa, deve ser escondido das autoridades públicas com intuito de evitar a incriminação do autor do crime. O agente deixará de informar ao Estado o seu ganho patrimonial, não para fugir da tributação, mas para evitar a descoberta da autoria do crime. A ocultação, portanto, como crime fiscal deve ser absorvida pelo crime patrimonial antecedente. Isso porque existe consunção quando os fatos posteriores “traduzem, em certas condições, uma vontade de aproveitar, garantir ou

---

<sup>263</sup> *La actividad final de la que debemos averiguar si configura una unidad de conducta, puede integrarse con uno o con varios movimientos. En caso de integrarse con un único movimiento, no hayninguna discusión posible, porque sólo puede haber una única acción, una única conducta. Cada movimiento voluntario es a la conducta lo que cada átomo -en el sentido de los filósofos antiguos materialistas- es a la materia: una unidad mínima, que no puede dividirse sin que la conducta desaparezca. Prejurídicamente, cada movimiento voluntario tiene sentido, pero también pueden tener conjuntos de ellos e incluso todos ellos, que configuran la "condución de la vida". De allí que siempre que un conjunto de ellos tenga sentido por responder a una finalidad establecida en una única resolución, puedan ser desvalorados conjuntamente como unidad a los efectos de la prohibición, Y, además, surge claramente que el relevamiento de este conjunto como unidad de sentido para la prohibición, es una cuestión que únicamente incumbe al tipo penal.* ZAFFARONI, Eugenio Raul. *Tratado de Derecho Penal Parte General IV*. Argentina: Ediar, 1999, p. 529/530.

<sup>264</sup> Os juristas lusitanos Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, em relação à incriminação tributária referem que "a representação do bem jurídico há de emprestar à incriminação fiscal uma estrutura substancialmente idêntica à dos crimes contra o património em geral". DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. *O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções)*. In *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*. V. II. Coimbra: Editora Coimbra, 1999.

assegurar a impunidade de outro crime<sup>265</sup>”. A omissão na declaração do imposto sobre rendimentos deve ser absorvida pelo crime anterior porque ocorreu para assegurar a impunidade do crime patrimonial.

Neste sentido, Luis Duarte D’Almeida discorre sobre o crime de mera garantia:

Igualmente, escreve-se por vezes, deverão os crimes de ‘mera garantia’ – ‘aqueles que são dominados por uma vontade de garantir ou aprovar a impunidade de outros crimes’ – ‘recuar perante o respectivo crime de fim lucrativo ou de apropriação que constitui o verdadeiro cerne da conduta criminosa’ e em cuja incriminação aquela actuação de aproveitamento ‘vai já implicitamente prevista pelo legislador segundo o princípio ‘id quad plerumque accidit’: corresponde isso ao “próprio desenvolvimento lógico” do crime principal, ficando assim impune o facto posterior<sup>266</sup>.

Dentro da análise do objetivo traçado pelo autor de um delito patrimonial, pode-se afirmar que a não informação à Fazenda Pública do ganho obtido está inserida no curso natural do crime realizado, sobretudo pelo fato de que a ocultação traduz o seu resultado econômico, dentro do desdobramento fático da prática ilícita realizada, além de ser a garantia de impunidade.

Sobre a ocultação do proveito obtido com o delito cometido discorre Délio Lins e Silva Junior e Marco Aurélio Borges de Paula:

Depreende-se daí, pois, que a ação de ocultar ou dissimular o lucro obtido por intermédio de uma ação delituosa qualquer é imperiosa, ou ao menos esperada, diante do direito constitucionalmente garantido ao suposto criminoso de não autoincriminação<sup>267</sup>.

Ainda que essa ocultação da vantagem econômica possa tipificar formalmente o crime fiscal<sup>268</sup>, a finalidade do agente quando da prática do delito patrimonial não pode ser descurada, que era obter um aproveitamento econômico e, por corolário lógico, não ser descoberto pelo Estado. O não pagamento do tributo não foi projetado pelo autor da ocultação e sim o sucesso do crime patrimonial praticado.

---

<sup>265</sup> CORREIA, Eduardo Henrique da Silva. *A teoria do concurso em Direito Criminal*. Coimbra: Almedina, 1996, p. 205.

<sup>266</sup> D’ALMEIDA, Luis Duarte. *O “Concurso de Normas” em Direito Penal*. Coimbra: Almedina, 2012, p.65.

<sup>267</sup> SILVA JUNIOR, Délio Lins e PAULA, Marco Aurélio Borges de. Da inexigibilidade de conduta diversa no crime de lavagem de dinheiro praticado pelo mesmo autor do crime antecedente. SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (orgs). *Lavagem de dinheiro e injusto penal análise dogmática e doutrinária comparada luso-brasileira*. Curitiba: 2012, editora Juruá, p. 62.

<sup>268</sup> Lei 8.137/90 (Brasil); e Lei 15/2001 (Portugal).

Von Litz sintetiza a ideia do agente para fins de imputação de um único crime:

I — Uma pluralidade de acções naturaes pôde tambem ser tratada pelo direito penal como um só crime.

Pertencem finalmente a esta categoria os dois seguintes casos muito discutidos.

(...)

b) A acção criminosa, que se apresenta como realização da intenção essencial â idêa de outro crime (exemplo, a apropriação da cousa havida por furto ou burla), forma com este uma unidade, quando tal realização é tacitamente presupposta pelo legislador como correspondente á pratica ordinária<sup>269</sup>.

Aníbal Bruno deixa clara a ocultação do proveito obtido com um crime como a extensão da prática delitiva:

O fato posterior impunível é aquele que se insere no curso normal do desenvolvimento da intenção do agente, realizando o que realmente este se propunha realizar, ou aquele que já não representa maior dano para o bem jurídico anteriormente violado: o ladrão oculta a coisa furtada, ou vende, ou a destrói; o moedeiro falso põe em circulação a moeda que acaba de fabricar<sup>270</sup>.

A doutrina portuguesa assim também se manifesta:

Os facto anterior, concomitante ou posterior pode, por força de lei, ser integrado no facto a que se reporta, como modalidade de um seu elemento constitutivo, ou como circunstância accidental, modificativa da penalidade. Assim sucede quanto aos actos preparatórios, que a prática de factos ulteriores do iter criminis – execução ou consumação – leva a que sejam por estes consumptos, ou factos posteriores, de aproveitamento do produto crime, como a destruição, venda ou consumo dos objectos furtados pelo agente do furto, visto que a perda do objecto do furto que já foi considerada como dano jurídico no próprio furto; e o mesmo sucede com atos concomitantes, quais sejam a danificação do vestuário em caso de ferimentos sangrentos ou de perfuração de arma branca ou de fogo. A plúrima incriminação corresponderá ainda à violação do princípio do *non bis in idem*<sup>271</sup>.

O mesmo fundamento jurídico para a absorção do crime posterior é aplicado no caso da venda de um bem obtido ilicitamente, como afirma Fernando Capez:

---

<sup>269</sup> LIZT, Fron Von Tradução José Hygino Duarte Pereira. *Direito Pennal Alemão Tomo I*. Rio de Janeiro: F. BRIGUIET & C., 1899 p. 385/388.

<sup>270</sup> BRUNO, Aníbal. *Direito Penal I*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.278.

<sup>271</sup> FERREIRA, Manuel Cavaleiro de. *Manual de Direito Penal Parte Geral I*. Coimbra: Almedina, 1982, p. 532/533.

Furto e posterior venda do bem a terceiro de boa-fé: na hipótese de venda do objeto furtado a terceiro de boa-fé, há duas posições: a) constitui *post factum* impunível, que é o entendimento majoritário da jurisprudência, pois no apoderamento da coisa alheia encontra-se ínsito o propósito de obtenção de proveito subsequente pelo autor<sup>272</sup>.

Em igual sentido, Rogério Greco:

Antefato impunível seria, em tese, a infração penal antecedente praticada pelo agente a fim de conseguir levar a efeito o crime por ele pretendido, vale dizer, *in casu*, o furto. Assim, por exemplo, para que o agente conseguisse subtrair o aparelho de som pertencente à vítima, seria necessário que, primeiramente, violasse o seu domicílio (art.150 do CP).

O pós-fato impunível pode ser considerado uma extensão da infração penal praticada pelo agente. No caso em exame, podemos relacionar no sentido de que o agente praticou o delito de furto (crime-fim) subtraindo o aparelho de som não porque queria tê-lo para si, mas sim em razão do valor que ele representava e que poderia ser conseguido com a venda posterior. Dessa forma, fazendo-se passar pelo proprietário do bem, o vende a terceiros por um preço justo, real de mercado. Aquele que adquiriu o mencionado aparelho de som, pagando o preço correto, em tese, foi vítima de um crime de estelionato (art. 171 do CP), uma vez que, descoberto o autor do furto, a *res* foi recuperada pelo polícia e entregue ao seu próprio dono.

Dessa forma, temos duas situações: uma anterior ao crime-fim, isto é, a violação ao domicílio que foi o crime-meio para a prática do furto; em seguida a subtração, o agente induziu a vítima em erro, a fim de obter vantagem ilícita, praticando, portanto, um delito de estelionato.

Nesses casos, deveria ele responder por essas três infrações penais? A resposta só pode ser negativa, aplicando-se, aqui, o raciocínio correspondente ao antefato e ao pós-fato impuníveis. Assim, no que diz respeito à violação de domicílio (antefato) seria aplicada a regra da consunção; quanto ao pós-fato, Fragoso, analisando o tema, entende que 'os fatos posteriores que significam um aproveitamento e por isso ocorrem regularmente depois do fato anterior são por esses consumidos. É o que ocorre nos crimes de intenção, em que aparece um especial fim de agir. A venda pelo ladrão da coisa furtada como própria não constitui estelionato<sup>273</sup>'.

Assim, a não informação à Fazenda Pública da obtenção de uma vantagem patrimonial com uma atividade delitiva deve ser tratada como o seu mero exaurimento, ainda que tipifique o crime de sonegação fiscal, através da aplicação das regras de solução para o concurso aparente de normas penais e, em especial, através do princípio da consunção.

A respeito do tema, valiosa a lição doutrinária de Damásio de Jesus:

---

<sup>272</sup> CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal Parte Geral v1*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 399.

<sup>273</sup> GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal Parte Especial V.III*. Niterói: Impetus, 2009, p. 49/50.

Ocorre a relação consuntiva ou de absorção, quando um fato definido por uma norma incriminadora é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente, cometida com a mesma finalidade prática atinente àquele crime.

Nestes casos, a norma incriminadora que descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime ou a conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa. *Lex consumens derogat legi consumptae*.

O comportamento descrito pela norma consuntiva constitui a fase mais avançada na concretização da lesão ao bem jurídico, aplicando-se, então, o princípio de que major absorbet minorem. Os fatos não se apresentam em relação de espécie e gênero, mas de *minus a plus*, de conteúdo a continente, de parte a todo, de meio a fim, de fração a inteiro.

A conduta que se contém na norma consuntiva é de natureza complexional, uma vez que subentende, estruturalmente, espécies criminosas independentes, pois são primárias as leis que as descrevem. Nessa relação situam-se as normas em círculos concêntricos, Na relação consuntiva não há o liame lógico que existe na da especialidade. A conclusão é alcançada não em decorrência da comparação entre as figuras típicas abstratas, mas sim pela configuração concreta do caso que se trata.

Segundo Asúa, a consunção pode produzir-se:

- a) quando as disposições se relacionam de imperfeição a perfeição (atos preparatórios puníveis, tentativa consumação)
- b) de auxílio a conduta direta (partícipe – autor)
- c) *de minus a plus* (crimes progressivos);
- d) de meio a fim (crimes complexos); e
- e) de parte a todo (consunção de fatos anteriores e posteriores)<sup>274</sup>.

Tampouco a diferença dos bens jurídicos protegidos no crime de sonegação fiscal e nos patrimoniais pode ser óbice à aplicação do princípio da consunção, visto que este abrange todas as hipóteses em que os ilícitos-típicos se relacionam ou coincidem parcialmente em seu âmbito de proteção<sup>275</sup>. Ademais, no caso da sonegação fiscal a proteção é também patrimonial, só que o patrimônio fiscal do Estado<sup>276</sup>.

César Roberto Bitencourt conclui:

---

<sup>274</sup> JESUS, Damásio Evangelista. *Direito Penal 1º volume - Parte Geral*. São Paulo: Editora Saraiva, 1998, p. 112.

<sup>275</sup> CORREIA, Eduardo *apud* DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal Parte Geral Tomo I*. 2º ed. Coimbra: Coimbra, p. 993.

<sup>276</sup> BRANCO, Paulo Pinto de Albuquerque José, v. 2 2011, p. 453: “[...] a doutrina tem enveredado, basicamente, por três construções distintas. Uma reconhece ao bem jurídico tutelado pela norma penal uma dimensão eminentemente patrimonial, traduzida na obtenção de receitas fiscais, cuja estruturação típica passaria por um crime de resultado danoso (prejuízo patrimonial) e a definição de condutas dirigidas à entrega tempestiva de valores devidos. Uma outra construção enfatiza no âmbito da tutela, os deveres de colaboração com a administração tributária, centrando a ilicitude em torno da inobservância de deveres de informação, transparência e verdade fiscal; (...) Uma terceira via dá corpo a uma matriz compromissória ou mista que procura combinar componentes das construções anteriores, quer reconhecendo, no parâmetro penal fiscal, uma tutela de interesses patrimoniais do Estado, quer os valores de transparência e verdade” Branco, Paulo Pinto de Albuquerque José, v. 2 2011, p. 453. No mesmo sentido: DIAS, Augusto Silva. *Crimes e Contra-ordenações Fiscais*. In: AAVV *Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários*, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 445/448.



Não é a diferença dos bens jurídicos tutelados e, tampouco, a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente<sup>277</sup>.

Com a aplicação do princípio da consunção, e a conseqüente absorção do crime de sonegação fiscal, não se estará privilegiando aquele que obteve acréscimo patrimonial com uma atividade ilícita em detrimento de quem o obteve através de uma atividade lícita, o qual será penalizado pelo crime fiscal se o omitir da declaração do imposto sobre rendimentos. O autor do crime patrimonial será sancionado penalmente, mas pela prática desse ilícito, objetivo visado pelo agente, apenas deixando-se de punir o fato posterior, que apenas exauriu o primeiro delito. Em ambas as situações, haverá a responsabilização penal, só que vinculadas às respectivas intenções dos indivíduos.

Como assinala José Paulo Manuel Herrera:

A consunção do crime posterior representa fato posterior copunido e não fato posterior impune. O fato posterior é sancionado, mas não através da subsunção para o tipo penal imediatamente adequado, e sim através da pena descrita na infração penal anterior<sup>278</sup>.

Ademais, o princípio da *pecúnia non olet* permite que o Estado, uma vez descoberta a vantagem patrimonial advinda de uma atividade ilícita apenas autue o contribuinte e faça a cobrança do valor do tributo devido, inclusive utilizando os meios procedimentais fiscais específicos. Ou seja, a legislação permite que o Estado faça incidir tributo sobre uma atividade ilícita na qual houve uma vantagem patrimonial, sem que isso possa resultar um meio de se concretizar uma sanção penal. A lei apenas possibilitou a tributação sem criar um instrumento para a descoberta e sancionamento de ilícitos penais.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado:

A tributação poderá ocorrer sobre uma atividade ilícita. Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um

---

<sup>277</sup> BITENCOURT, César Roberto. *Tratado de Direito Penal Parte Geral 1*. São Paulo: Saraiva editora, 2012, p. 227/228.

<sup>278</sup> HERRERA, José Manuel Palma. *Los Actos Copunados*. Madri: Dykison, 2004, p.17.

tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade<sup>279</sup>.

A conduta de esconder a vantagem obtida através de uma atividade criminosa é um corolário lógico da ilicitude praticada, inserindo-se dentro do contexto da empreitada criminosa. Portanto, a sua omissão na declaração no imposto sobre rendimento poderá resultar no lançamento do tributo de ofício pela autoridade pública, com fundamento no princípio da *pecúnia non olet*, restando absorvida a prática do crime fiscal pelo crime antecedente.

Não haveria desta forma qualquer ofensa ao princípio da isonomia, vez que a atividade ilícita seria igualmente tributada, como também seria o autor da omissão da atividade ilícita responsabilizado penalmente, mas só que por diferente tipo penal, já que essa se daria pelo crime antecedente e não pelo delito fiscal.

Em reforço a absorção do crime fiscal pelo crime patrimonial praticado, a própria condenação criminal pela atividade criminosa antecedente gera, tanto no Brasil, art. 91, II, 'b' do Código Penal<sup>280</sup>, quanto em Portugal, art. 111º, nº 2 do Código Penal<sup>281</sup>, a perda do proveito do crime, razão por que se mostra completamente desarrazoado exigir a declaração da mesma à Fazenda Pública para fins do imposto sobre o rendimento quando o acréscimo patrimonial deixaria de existir pelo efeito secundário da sanção penal.

Mizabel Abreu Machado Derzi dispõe neste sentido:

De data longa, entre nós, as leis preveem (sic) o destino dos bens de origem criminosa. O Código Penal disciplina a matéria, o Decreto-Lei n. 9.760, de 05 de setembro de 1946, diz incluïrem-se entre os bens da União 'os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal' (art. 1º, k). O Código de Processo Penal (Dec.-Lei n. 3.689/41) determina o seqüestro (sic) de bens imóveis ou móveis (sendo o caso, busca e apreensão) adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. O perdimento daqueles bens, produto da infração, é assim a regra.

Em verdade, antes e depois da Lei n. 9.613/98, o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o sequestro (sic) dos bens, fruto da

---

<sup>279</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p.60.

<sup>280</sup> Efeitos genéricos e específicos

Art. 91 - São efeitos da condenação: [...] II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: [...] b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso.

<sup>281</sup> Artigo 111º Perda de Vantagens [...] 2 - São também perdidos a favor do Estado, sem prejuízo dos direitos do ofendido ou de terceiro de boa fé, as coisas, direitos ou vantagens que, através do facto ilícito típico, tiverem sido directamente adquiridos, para si ou para outrem, pelos agentes e representem uma vantagem patrimonial de qualquer espécie.

infração. E é absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à administração pública lesada<sup>282</sup>.

Portanto, não há que se falar em crime fiscal, porque a intenção do agente é tão somente, ao omitir a atividade da declaração do imposto sobre rendimentos, esconder a atividade delituosa praticada e a autoria do crime patrimonial, como também porque a responsabilização criminal pelo crime patrimonial, per si, exclui o ganho obtido com a atividade criminosa, deixando de existir o acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto sobre rendimentos.

---

<sup>282</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado apud BRECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 86-87.

## CONCLUSÃO

A consecução dos objetivos fundamentais do Estado social brasileiro e português exige, cada vez mais, uma eficiência na arrecadação tributária para fazer frente às despesas nas áreas de saúde, previdência, educação, habitação, transporte, entre outras, com a finalidade de que possa haver uma melhor distribuição de riquezas e uma contínua e gradual eliminação das desigualdades sociais, obrigações essas constantes nos textos constitucionais dos referidos países.

Para inibir o não pagamento de tributos, os referidos países se socorrem do direito penal, para que possam, através da intimidação da sanção penal, ter uma maximização da arrecadação tributária e, com ela, garantir a todos uma existência digna. Dessa forma, ao relacionar o direito penal com a proteção dos direitos sociais, preserva-se a sua dignidade, sobretudo porque passa a ser um instrumento importante para que o Estado cumpra as suas obrigações constitucionais.

Nesta perspectiva, a busca de uma melhor distribuição social, cuja execução depende da arrecadação tributária, encontra na sanção penal um importante instrumento dentro da política fiscal do Estado. Para tanto, a justiça criminal precisa ser eficiente no combate aos crimes econômico-financeiros, caso contrário, o Estado não conseguirá alcançar os seus objetivos constitucionais, sobretudo pelo caráter de rejeição social dos tributos, o que leva ao seu não pagamento.

A sanção penal mostra-se também importante para obrigar o contribuinte a colaborar com o Estado no procedimento de arrecadação tributária, o qual exige, no imposto sobre rendimento, que a pessoa informe a ocorrência do fato gerador e efetue o devido pagamento do tributo, como se fosse um agente administrativo da própria tributação, como também entregue documentos e preste as declarações complementares, uma vez requeridos. A autoridade tributária apenas verificará a correção do lançamento, podendo homologá-lo ou proceder as diligências necessárias para a devida imposição legal.

A questão ganha maior relevo porque a obrigação de prestar informações recai também sobre as atividades ilícitas, pois o imposto sobre rendimento incide sobre qualquer acréscimo patrimonial, independentemente da conformação que assuma. Existindo ganho patrimonial, ainda que de forma criminosa, deverá incidir o imposto sobre rendimentos. Na data determinada pelo Estado, deverá o contribuinte declarar todas as atividades que

originaram receitas, inclusive as ilícitas, e antecipadamente pagar o imposto devido. A omissão na entrega da declaração ou, em alguma receita obtida, ensejará, no Brasil e em Portugal, a tipicidade de crimes fiscais, como também haverá responsabilização criminal se o contribuinte se recusar a cumprir as diligências requisitadas. Denota-se que no direito tributário existe a supremacia do interesse público sobre a vontade individual.

Entretanto, a colaboração do contribuinte em informar ao Fisco as atividades criminosas praticadas que resultaram em acréscimo patrimonial colide com o princípio constitucional da não autoincriminação, visto que essa declaração será examinada pela autoridade tributária, que terá a obrigação legal de informar ao Ministério Público a existência de indícios de prática de uma infração penal.

Constata-se, desta forma, a colisão entre o princípio constitucional da não autoincriminação com o poder-dever do Estado tem de cobrar tributos de todas as pessoas, com o objetivo de ter os meios necessários para efetivar a sua obrigação constitucional de realizar a justiça social. A solução desse conflito poderá ser resolvida através do princípio da proporcionalidade, na qual se aquilatará a adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito da medida que deve ser adotada pelo Estado.

O entendimento majoritário dos tribunais brasileiros e portugueses é de afastar o princípio da não autoincriminação, que inexistente no direito tributário, sempre que houver uma lei prévia que crie a obrigação da colaboração com o Estado e que a medida seja proporcional aos resultados esperados. A proporcionalidade, em âmbito fiscal, tem sido ressaltada pela necessidade que o Estado tem em arrecadar recursos para custear as despesas sociais, tornando-se impossível a cobrança do imposto sobre rendimentos sem a colaboração dos contribuintes, dada a infinitude de possibilidades de ocorrência de fatos geradores. Em complemento, a lei tributária permite a incidência do imposto sobre atividades ilícitas, o que cria a obrigação do contribuinte em realizar o procedimento legal exigido para a sua incidência e pagamento. Portanto, a omissão na declaração da atividade criminosa no imposto sobre rendimento deve ser punida através da responsabilização penal, afastando o princípio da não autoincriminação. A justiça penal eficiente deve ser posta a serviço da justiça social.

É também fundamento para a primazia da colaboração do contribuinte na declaração da atividade criminosa ao Estado-fiscal o princípio da isonomia, no sentido de

que se não houver aquela obrigatoriedade a atividade lícita estará em situação de desvantagem tributária.

Entretanto, tem havido posições que entendem pela não aplicação da ponderação de interesses quando presente o princípio da não autoincriminação em âmbito criminal, já que só é válida a colaboração da pessoa quando é feita livre de qualquer pressão. O referido princípio não pode ser relativizado para fins de perseguição penal. Existe, ainda, a solução, tal como prevista na legislação italiana, que deve ser facultada ao contribuinte, dentro do processo tributário, as garantias inerentes ao processo penal, dentro das quais, o direito de não produzir provas que conduzam a uma sanção penal, o que possibilitaria que não fossem prestadas as informações ou os documentos requeridos pela autoridade fiscal.

Há ainda a posição que o Estado deve respeitar a vontade da pessoa em não colaborar com a sua própria condenação criminal, desobrigando o contribuinte de declarar a existência de uma atividade criminosa que gerou renda ao Fisco. O Estado não estaria impedido de tributar a renda auferida, na forma do princípio da *pecúnia non olet*, mas deverá fazê-lo através dos meios próprios do direito tributário e não pelo ameaça do sancionamento penal. A omissão na declaração ensejaria apenas o lançamento de ofício, pelos agentes estatais, do tributo devido.

Não se deve descurar, neste sentido, que o dever de tributar do Estado, no caso do imposto sobre rendimento, ainda deverá ser sopesado com os efeitos da sanção penal estabelecida no caso da condenação para o crime que resultou acréscimo patrimonial, vez que o perdimento do proveito econômico é efeito da sentença condenatória, o que exclui a existência do fato gerador do referido imposto. Assim sendo, sequer existirá a omissão do contribuinte na declaração do imposto sobre rendimentos, porque não haveria acréscimo patrimonial, o que, por consequência, afastaria o lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

Ademais, não há que se falar sequer em crime fiscal pela omissão na declaração da atividade ilícita, visto que o agente jamais quis praticar aquele crime, mas tão somente garantir o êxito da empreitada criminosa praticada. A ocultação do crime faz parte integrante da realização da infração penal, razão por que deve a mesma ser absorvida pelo crime antecedente. Deve ser aplicado o princípio da consunção.

Em conclusão, entendemos que não pode o contribuinte ser compelido a contribuir com a autoridade tributária no que concerne à prestação de informações ou a entrega de

documentos quando se relacionem com uma atividade criminosa praticada. O direito à liberdade, inclusive a de vontade, é pedra angular em um Estado Democrático de Direito, cuja cristalização no âmbito do princípio da não autoincriminação não pode sofrer qualquer graduação, sobretudo quando a colaboração exigida é através de uma ação da própria pessoa.

Assim sendo, a omissão na informação de uma atividade criminosa no procedimento do imposto sobre rendimento não pode ser sancionada criminalmente pelo Estado, já que alicerçada no princípio da não autoincriminação, como também por representar a ocultação a própria essência da empreitada criminosa, além do que se mostraria desarrazoado exigir a referida declaração se a própria sentença criminal condenatória do crime antecedente tem como efeito a perda do proveito econômico do crime.

No entanto, mostra-se possível a colaboração do contribuinte na seara fiscal, através da imposição de multas administrativas, salvaguardando os interesses do Estado na arrecadação tributária, porém, sem que se permita que haja a comunicabilidade entre a esfera fiscal e a penal, para evitar que a declaração do contribuinte possa ser usada em seu desfavor para fins de uma perseguição penal, mantendo-se intacto o princípio da não autoincriminação no processo penal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de apud PINTO, Lara Sofia. Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do argüido case study: revelação coactiva da password para descriptação de dados – resistance is futile? BELEZA, Tera Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. In Prova criminal e direito de defesa estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal. Coimbra: Almedina, 2013.

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de. Comentário do Código de Processo penal. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2007

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto; BRANCO, José. Comentários das Leis Penas Extravagantes V. 2. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2011.

ALEMANHA. Código Tributário alemão. Disponível em: <[http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html)>. Acesso em: 29 jan. 2015.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes. Princípios fundamentais do processo penal. São Paulo: Editora RT, 1973

ALVARENGA, Aristide Junqueira de. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

AMELUNG, apud ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as proibições de prova em processo penal. Coimbra Editora. Coimbra: 2013

AMORIM, Maria Carolina de Melo. Da impossibilidade de obrigar o contribuinte a apresentar, em fiscalização tributária, documentos comprobatórios de crimes tributários. In Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. nº 176. Julho/2007.

ANDRADE, Manoel da Costa. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014.

ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as proibições de prova em processo penal. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

ARAS, Vladimir. In: Principio do processo penal. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2416/principios-do-processo-penal>>. Acesso em 12/01/2015

ASSIS, Jorge César de. Código de processo penal militar anotado V.2. Curitiba: Juruá editora, 2008



ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS. Brasília: 2014. Luiz Carlos dos Santos Gonçalves, relator da Comissão de Reforma do Código Penal, "Crimes de Competência da Justiça Federal e o Novo Projeto do Código Penal", no dia 15 de agosto de 2013, no Fórum Nacional dos Juízes Federais (FONACRIM). Disponível em: <[http://www.ajufe.org.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5210](http://www.ajufe.org.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5210)>. Acesso em 01/03/201

AVENA, Norberto. Processo penal – versão universitária. São Paulo: Editora Método, 2009.

BALEIRO Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11ª. ed., Editora Forense. Rio de Janeiro: 2007.

BARBIERO, Louri Geraldo. O direito constitucional do réu ao silêncio e suas consequências. In: Revista da Associação Brasileira dos Magistrados. Rio de Janeiro: 1998.

BATISTA, Nilo. Introdução crítica ao direito penal brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Revan, 1990.

BELEZA, Teresa Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa (orgs) In Prova criminal e direito de defesa. Coimbra: Almedina editora, 2013.

BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal Parte Geral V1. São Paulo: 2012.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. O paradoxo do risco e a política criminal contemporânea. In: Direito Penal Contemporâneo Questões Controvertidas (coord. Gilmar Ferreira Mendes, Pierpaolo Cruz Bottini e Eugênio Pacelli). São Paulo: Saraiva, 2011.

BOTTINO, Thiago. O direito ao silêncio na jurisprudência do STF. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2009.

BRASIL. Código de Processo Penal de 1832. Lei de 29 de novembro de 1832. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LIM/LIM-29-11-1832.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LIM/LIM-29-11-1832.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Código de Processo Penal Militar. Decreto-Lei Nº 1.002, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1002.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1002.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Código de Processo Penal. 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Código de Processo Penal. Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del3689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

BRASIL. Código Penal. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2015.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil. Carta de Lei de 25 de Março de 1824. Disponível em: < Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/manuelinas/>>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Decreto Nº 698 de 06 de novembro de 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm)>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Decreto n.º 848. 11 de outubro de 1890. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/d848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d848.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>. Acesso em: 16 jan. 2015.

BRASIL. Lei 12.037 de 1º de outubro de 2012, atualizada pela Lei 12.654 de 28 de maio de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112037.htm)>. Acesso em 12/01/2015>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Lei 9430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4069.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4069.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2015

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm)>. Acesso em: 16 out. 2014

BRASIL. Lei nº 4.069 de 11 de junho de 1962. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4069.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4069.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

BRASIL. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Decreto N.º 592 de 06 de julho de 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0592.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0592.htm)>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 83.292/SP, Rel. Min. Félix Fischer. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200701148850&dt\\_publicacao=18/02/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701148850&dt_publicacao=18/02/2008)>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1208583/ES, Relª. Minª. Laurita Vaz. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 35.801/SP, Rel. Min. Jorge Mussi. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300536386&dt\\_publicacao=16/10/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300536386&dt_publicacao=16/10/2013)>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 45.173/SP, Rel. Min. Jorge Mussi. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201400259835&dt\\_publicacao=14/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400259835&dt_publicacao=14/05/2014)>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 83096/RJ. Relª. Minª. Ellen Gracie. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79246>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 77530 /RS. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 80263/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78309>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 94240/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628534>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 86319 / DF. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6453816/habeas-corpus-hc-86319>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 2040 / DF. Rel. Min. Néri da Silveira. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=87540>>. Acesso em 02/01/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 122279 / RJ. Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7081132>>. Acesso em 02/01/2015.

BRUNO, Aníbal. Direito Penal I. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BUENO, José Antonio Pimenta apud NETO, Paulo Mário Canabarro. Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011

BURGIERMAN, Denis Russo. Fim da guerra A maconha e a criação de um novo sistema para lidar com as drogas. São Paulo: Leya, 2011

BverfGE 30:392 apud QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

CAMPOS, Dejalma e MARINO, Pedro L. Amaral. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

CANABARRO NETO, Paulo Mário. Direito à não autoincriminação e direito ao silêncio. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.

CANTO, Gilberto Ulhôa e CARVALHO, Luiz Felipe G. de. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal Parte Geral v1. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. Revista Dialética do Direito Tributário. nº 154, jul/08.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. Fundamentação constitucional do direito penal. Porto Alegre: Livraria Fabris, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

CARVALHO, Salo de. Antimanual de Criminologia. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Vittorio. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

CORREIA, Eduardo apud DIAS, Jorge de Figueiredo. Direito Penal Parte Geral Tomo I. 2º ed. Coimbra: Coimbra.

COUCEIRO, João Claudino. A Garantia Constitucional do Direito ao Silêncio. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. (Coleção estudos de processo penal Joaquim Canuto Mendes de Almeida). Volume 8.

CUNHA, Paulo Ferreira da. Ultima Ratio Uma (re)visão filosófico-constitucional da ciência do direito penal. ANDRADE, Manuel da Costa, COSTA, José Faria, Rodrigues, Anabela Miranda, MONIZ, Helena e FIDALGO, Sónia (orgs). In: Direito Penal fundamentos dogmáticos e político-criminais Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld. Coimbra Editora. Coimbra, 2014.

D'ALMEIDA, Luis Duarte. O “Concurso de Normas” em Direito Penal. Coimbra: Almedina, 2012

DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. Código Penal Comentado. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

DERZI, Mizabel Abreu Machado apud BRECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

DIAS NETO, Theodomiro. O direito ao silêncio: tratamento nos direitos alemão e norte-americano. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 19, v. 5, 1997.

DIAS, Augusto Silva. Crimes e Contra-ordenações Fiscais. In: AAVV Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários, Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa. O direito à não auto-incriminação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português. Coimbra: Coimbra Editora, 2009

DIAS, Jorge de Figueiredo. Direito Penal Parte Geral Tomo I. Coimbra: Coimbra, 2012

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções). In Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. V. II. Coimbra: Editora Coimbra.

DIAS, Jorge Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa. Criminologia o homem delinquente e a sociedade criminógena. 1º ed. Coimbra: Coimbra editora, 2011.

DIAS, Jorge Figueiredo. Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal. In: Jornadas de Direito Processual Penal. Editora Almedina. Coimbra: 1991.

DIAS, Jorge Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova. Coimbra: Almedina editora, 2009.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal Regional Federal da 1º Região. Apelação Criminal Nº 200442000017579. Rel. Juiz. Fed. Jamil Rosa de Jesus. Disponível em: <<http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>>. Acesso em 02/01/2015.

DOTTI, Renê Ariel. Paraná: 2013 “A Reforma do Código Penal”. Breviário Forense. Jornal O Estado do Paraná Caderno "Direito e Justiça de 23.10.2011. Disponível em: [http://www.dotti.adv.br/artigosjp\\_431.htm](http://www.dotti.adv.br/artigosjp_431.htm). Acesso em 01/03/2014.

ESPAÑA. Constituição. 29 de dezembro de 1978. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-31229>>. Acesso em 12/01/2015.

ESPAÑA. Lei 1 de 26 de fevereiro de 1998. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Derogadas/r0-11-1998.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r0-11-1998.html)>. Acesso em 12/01/2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Constituição dos Estados Unidos da América. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/constituicao-dos-estados-unidos-da-america-1787.html>>. Acesso em 12/01/2015.

ESTATUTO DE ROMA DO TRIBUNAL PENAL INTERNACIONAL. 17 de julho de 1998. Disponível em: <<http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-internacionais-dh/tiduniversais/tpi-estatuto-roma.html>>. Acesso em 12/01/2015

ESTATUTO DO TRIBUNAL MILITAR DE NUREMBERG. 08 de agosto de 1945. Disponível em: <[http://www.cruzroja.es/dih/pdf/estatuto\\_del\\_tribunal\\_militar\\_internacional\\_de\\_nuremberg.pdf](http://www.cruzroja.es/dih/pdf/estatuto_del_tribunal_militar_internacional_de_nuremberg.pdf)>. Acesso em 12/01/2015.

ESTATUTO PENAL INTERNACIONAL PARA A EX-IUGOSLÁVIA. 25 de maio de 1993. Disponível em: <<http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-internacionais-dh/tiduniversais/tij-estatuto-jugoslavia.html>>. Acesso em 12/01/2015.

ESTATUTO PENAL INTERNACIONAL PARA A RUANDA. 08 de novembro de 1994. Disponível em: <ESTATUTO PENAL INTERNACIONAL PARA A EX-IUGOSLÁVIA. 25 de maio de 1993. Disponível em: <<http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-internacionais-dh/tiduniversais/tij-estatuto-jugoslavia.html>>. Acesso em 12/01/2015.

ESTELITTA, Heloísa. Dever de Colaboração do contribuinte nemo tenetur se detegere. In: Revista Dialética do Direito Tributário nº 88, 2003.

FERNANDES, Antonio Scarance. Processo Penal Constitucional. 6º edição. São Paulo: Editora RT, 2010.

FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão: Teoria do Garantismo penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de. Manual de Direito Penal Parte Geral I. Coimbra: Almedina, 1982

FOUCAULT, Michel. Vigiar e Punir: história da violência nas prisões. Trad. Raquel Ramalhe. Ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. In: O novo direito penal tributário e econômico. Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal 12/67-68, Ano III, jan./mar./66.

FRANÇA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem . Caso Saunders v Reino Unido, 17 de dezembro de 2006. Disponível em: < [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int) >Hudoc >. Acesso em: 16 out. 2014.

FRANÇA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem . Caso Shannon v. Reino Unido - Acórdão de 4 de Outubro de 2005. Disponível em: < [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int) >Hudoc >. Acesso em: 16 out. 2014.

FRANÇA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. Caso Funke v. França, 25 de fevereiro de 1993. Disponível em: < [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int) >Hudoc >. Acesso em: 16 out. 2014.

FRANÇA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. Caso J.B v. Suíça, 03 de agosto de 2001. Disponível em: < [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int) >Hudoc >. Acesso em: 16 out. 2014.

FRANÇA. Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. Caso Weh v. Áustria, 08 de abril de 2004 Disponível em: < [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int) >Hudoc >. Acesso em: 16 out. 2014.

GANDRA, Ives Martins. Crimes contra a ordem tributária. In: Crimes contra ordem tributária. 3ª edição. São Paulo: Editora RT.

GANDRA, Ives Martins. Loteria, bingo e lavagem de dinheiro. In: Jornal do Brasil. 04/03/2004. Disponível em: <[http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028\\_loteria\\_bingo\\_lav\\_din.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

GOMES, Luiz Flávio. Princípio da não auto-incriminação: significado, conteúdo, base jurídica e âmbito de incidência. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em 13/01/2014.

GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio Garcia-Pablos. Direito Penal Parte Geral V.2. São Paulo: RT, 2007.

GONÇALVES, Francisco Rocha. A economia subterrânea (situação actual e implicações para a política econômica). SILVA, Luciano Nascimento; BANDEIRA, Gonçalo Sopas de

Melo (orgs). In: Lavagem de dinheiro e injusto penal análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. Fundamentação constitucional do direito penal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1992.

GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal Parte Especial V.III. Niterói: Impetus, 2009.

GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal, Parte Geral. Niterói: Impetus, 2003.

GRECO, Rogério. Direito Penal do Equilíbrio: Uma Visão Minimalista do Direito Penal. Niterói: Impetus, 2009.

HADDAD, Carlos Henrique Borlido. Conteúdo e contornos do princípio contra a auto-incriminação. Tese de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. 2003.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

HASSEMER, apud ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as proibições de prova em processo penal. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

HASSEMER, Winfried. Crisis y características del moderno derecho penal. Actualidad Penal. n.43, Tradução ao castelhano de Francisco Muños Conde, 1993

HERRERA, José Manuel Palma. Los Actos Copenados. Madri: Dykison, 2004.

HILGERS-KLAUTZSH, apud ANDRADE, Manoel da Costa. *Nemo tenetur se ipsum accusare* e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: editora RT, 1998.

Instituto Nacional de Estatísticas – Estatísticas das Receitas Fiscais 1995 – 2013. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.ine.pt%2Fngt\\_server%2Fattachfileu.jsp%3Flook\\_parentBoui%3D217189744%26att\\_display%3Dn%26att\\_download%3Dy&ei=STusVLmzCYLcggTIwIHocg&usq=AFQjCNFcNy4tfVr-vxoiatm\\_oEkxFMhx9g&bvm=bv.82001339,d.eXY](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.ine.pt%2Fngt_server%2Fattachfileu.jsp%3Flook_parentBoui%3D217189744%26att_display%3Dn%26att_download%3Dy&ei=STusVLmzCYLcggTIwIHocg&usq=AFQjCNFcNy4tfVr-vxoiatm_oEkxFMhx9g&bvm=bv.82001339,d.eXY)>. Acesso 16/01/2015.

ITÁLIA. Normas de Coordenação do Código de Processo Penal italiano. Disponível em: <<http://www.studiocataldi.it/codiceprocedurapenale/attuazione.asp>>. Acesso em: 29 jan. 2015.



JAKOBS, Gunther e MELIÁ, Manuel Cancio. Direito Penal do Inimigo Noções e Críticas. André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli (organização e tradução). 2º edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

JAPÃO. Constituição. 03 de novembro de 1946. Disponível em: <<http://www.br.emb-japan.go.jp/cultura/constituicao.html>>. Acesso em 12/01/2015.

JESUS, Damásio Evangelista. Direito Penal 1º volume - Parte Geral. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

KANT, Immanuel. Fundamentação da metafísica dos costumes. Lisboa: Edições 70, 2004.

KOHL apud QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

KREBS, Pedro. Autoincriminação e obrigação tributária Aplicações no Direito Tributário do direito a não se autoincriminar. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2010.

LIMA, Alberto Jorge Correia de Barros. Direito Penal Constitucional - A imposição dos princípios constitucionais penais. São Paulo: Saraiva, 2012, Lisboa: Almedina, Revista de Concorrência e Regulação – Ano I – Número 1 – Janeiro-Março 2010.

LIZT, Fron Von Tradução José Hygino Duarte Pereira. Direito Pennal Alemão Tomo I. Rio de Janeiro: F. BRIGUIET & C., 1899.

LLOSSA, Mario Vargas. A Civilização do Espetáculo. Lisboa: Quetzal, 2012.

LOPES JUNIOR, Aury. Direito Processual Penal e sua conformidade constitucional. Vol. 1. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

LOPES JUNIOR, Aury. Lei 12.654/2012: é o fim do direito de não produzir prova contra si mesmo (nemo tenetur se detegere)? In: Boletim da Revista Brasileira de Ciências Criminais. Nº 236. Julho/2012.

LOPES JUNIOR., Aury. Direito Processual Penal. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3º edição. São Paulo: 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas editora, 2002.

MACHADO, Rubens Approbato, LÓPERGALO. Anthero, MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira, MILARÉ, Márcia Regina Machado. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

MANZILLO, Fabio Foglia apud QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

MARTELETO FILHO, Wagner. O direito à não autoincriminação no processo penal contemporâneo. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3º edição. São Paulo: 1998, editora RT.

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.

MENEZES, Sónia Saraiva de. O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito. BELEZA, Teresa Bizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa (orgs). In: Prova criminal e direito de defesa estudos sobre a teoria da prova e garantias de defesa em processo penal. Coimbra: Almedina editora, 2013.

MORAES, Alexandre de. Direito humanos fundamentais. 3º edição. São Paulo: Atlas editora, 2000.

MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. Presente y futuro del delito fiscal. Madrid: Editora Civitas, 1974.

NJW 1964, apud ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as proibições de prova em processo penal. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

NUCCI, Guilherme de Souza. Código de Processo Penal Comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

NUCCI, Guilherme de Souza. Leis Penais e Processuais Comentadas. São Paulo: RT, 2010.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Breves notas sobre a não autoincriminação. in Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. nº 222.Maio/2011.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. Processo e hermenêutica na tutela penal dos direitos fundamentais. São Paulo: Atlas, 2012.

PACELLI, Eugênio. Curso de processo penal. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Editora. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PINTO, Lara Sofia. Privilégio contra auto-incriminação versus colaboração do arguido. BELEZA, Tera Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. In Prova criminal e direito

de defesa estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal. Coimbra: Almedina, 2013.

PORTO. Tribunal da Relação. Nº 15048/09.1IDPRT.P1. Rel. Ernesto Nascimento. Disponível em: <  
<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2?OpenDocument&Highlight=0,AUTO-INCRIMINA%C3%87%C3%83O>>. Acesso em 02/01/2015.

PORTUGAL, Código de Procedimento e de Processo Tributário. Lei 83-C de 31 de dezembro de 2013. Disponível em: <  
[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/56446B45-8EAF-43E0-9648-5D36C3B5645A/0/CPPT\\_01\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/56446B45-8EAF-43E0-9648-5D36C3B5645A/0/CPPT_01_2014.pdf)>. Acesso em 01/03/2014.

PORTUGAL. Código de Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares. Decreto-Lei 442-A de 30 de novembro de 1988. Disponível em: <  
[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/irs/c\\_irs\\_001-024.htm#DL442A](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/c_irs_001-024.htm#DL442A)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

PORTUGAL. Código de Processo Penal. Decreto-Lei N.º 78 de 17 de fevereiro de 1987. Disponível em: <  
[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=199&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=199&tabela=leis)>. Acesso em 12/01/2015.

PORTUGAL. Código de Valores Mobiliário. Decreto-Lei Nº 66 de 24 de março de 2004.

PORTUGAL. Código Penal. Decreto-Lei Nº 45 de 15 de março de 1995. Disponível em: <  
[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=109&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=109&tabela=leis)>. Acesso em 01/03/2014

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa - V Revisão Constitucional Disponível em: <  
<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 16 jan. 2015.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 398/98. Disponível em: <  
[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/lgt/index\\_lgt.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm)>. Acesso em: 16 jan. 2015.

PORTUGAL. Decreto-Lei Nº 29 de 25 de fevereiro de 2008. Disponível em: <  
[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2067&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2067&tabela=leis)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

PORTUGAL. Lei 15 de 05 de junho de 2001. Disponível em: <  
[http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=259&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=259&tabela=leis)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

PORTUGAL. Ordenações Manuelinas. Disponível em: <  
<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/manuelinas/>>. Acesso em 12/01/2015.

PORTUGAL. Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária E Aduaneira. Decreto-Lei n.º 413 de 31 de Dezembro de 1998. Disponível em: <  
[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/9DEA2419-84B9-4FFA-B2F3-842CC3035E0B/0/RCPITA\\_10\\_2014.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/9DEA2419-84B9-4FFA-B2F3-842CC3035E0B/0/RCPITA_10_2014.pdf)>. Acesso em 01/03/2014.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N° 155/07. Rel. Cons. Gil Galvão. Disponível em: <  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070155.html>>. Acesso em 02/01/2015.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N° 340/13. Rel. Cons. João Cura Mariano. Disponível em: <  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>>. Acesso em 02/01/2015.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N° 461/11. Rel. Cons<sup>a</sup> Catarina Sarmiento e Castro. Disponível em: <  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110461.html>>. Acesso em 02/01/2015.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional Portugal. Acórdão N° 695/95. Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida. Disponível em: <  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950695.html>>. Acesso em 02/01/2015.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional Português. Processo n.º 963/06. Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Disponível em: <  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090101.html>>. Acesso em: 20 jan. 2015.

PRADO, Luiz Régis. Curso de Direito Penal Parte Geral. São Paulo: Editora RT, 2001.

QUEIJO, Maria Elizabeth. O direito de não produzir prova contra si mesmo. O princípio nemo tenetur se detegere e suas decorrências no processo penal. 2º edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

QUEIROZ, Mary Elbe. Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Bueri: Editora Manole, 2004.

RANGEL, Paulo. Direito Processual Penal. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 2º Região. Apelação Criminal N° 201150010041065. Rel. Des. Fed. MESSOD AZULAY NETO. Disponível em: <  
[http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=201150010041065&andam=1&tipo\\_consulta=1&mov=3\\_target=%27blank%27](http://www.trf2.jus.br/Paginas/Resultado.aspx?Content=4CA46B7382EE606F13660929B39F965E?proc=201150010041065&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3_target=%27blank%27)>. Acesso em 02/01/2015.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal Nº 5007007-96.2012.404.7110. Rel. Des. Fed. Luiz Fernando Wock Penteado. Disponível em: <[http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\\_processual\\_resultado\\_pesquisa&txtPalavraGerada=stwr&hdnRefId=caac9c04561860885b22ff6d0883ed0d&selForma=NU&txtValor=50070079620124047110&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=stwr&hdnRefId=caac9c04561860885b22ff6d0883ed0d&selForma=NU&txtValor=50070079620124047110&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras)>. Acesso em 02/01/2015.

ROGALL, apud ANDRADE, Manoel da Costa. Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (nº 340/2013) do Tribunal Constitucional In: Revista de Legislação e de Jurisprudência. Ano 144º. Nº 3989. Coimbra: Coimbra Editora. 2014.

ROGALL, apud ANDRADE, Manuel da Costa. Sobre as proibições de prova em processo penal. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

ROSA, Alexandre Morais. Decisão Penal: Bricolage de significantes. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

ROUSSEAU, Jean-Jacques, apud CUNHA, Paulo Ferreira da. Ultima Ratio Uma (re)visão filosófico-constitucional da ciência do direito penal. ANDRADE, Manuel da Costa, COSTA, José Faria, Rodrigues, Anabela Miranda, MONIZ, Helena e FIDALGO, Sónia (orgs). In: Direito Penal fundamentos dogmáticos e político-criminais Homenagem ao Prof. Peter Hunerfeld. Coimbra Editora. Coimbra: 2014.

ROXIN, Claus. Strafrecht: Allgemeiner Teil, Band II. München: C.H. Beck, 2003.

ROXIN, Claus. La evolución de la política criminal, el derecho penal y el proceso penal. Trad. Carmen Gómez Rivero e María del Carmen García Cantizano. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2000.

SÁ, Liliane Lima. O dever de cooperação do contribuinte versus o direito de não auto-incriminação. In: Revista do Ministério Público de Lisboa. n. 107, v. 27, 2006.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. recurso em sentido estrito, nº 2010.002050-8. Relator: Desembargador Rui Fortes. Disponível em: <<http://app6.tjsc.jus.br/cposg/pcpoSelecaoProcesso2Grau.jsp?cbPesquisa=NUMPROC&dePesquisa=20100020508&Pesquisar=Pesquisar>>. Acesso em: 20 jan. 2015

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. In Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (org). 3ª edição. São Paulo: 1998, editora RT.

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. Disponível em: <[georgemlima.xpg.uol.com.br/sarlet.rtf](http://georgemlima.xpg.uol.com.br/sarlet.rtf)>. Acesso em 15/01/2015.

SARMENTO, Daniel. A Ponderação de Interesses na Constituição Federal. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001.

SENTENÇA 88, 203, II, 1993, apud, GONÇALVES, Luiz Carlos dos Santos. Fundamentação constitucional do direito penal. Porto Alegre: Livraria Fabris, 992, p.58.

SILVA JUNIOR, Délio Lins e PAULA, Marco Aurélio Borges de. Da inexigibilidade de conduta diversa no crime de lavagem de dinheiro praticado pelo mesmo autor do crime antecedente. SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (orgs). Lavagem de dinheiro e injusto penal análise dogmática e doutrinária comparada luso-brasileira. Curitiba: 2012, editora Juruá.

SILVA, Agostinho Veloso da. Justiça Material da Justiça no branqueamento de vantagens de proveniência ilícita em Portugal. In: SILVA, Luciano Nascimento e BANDEIRA, Gonçalo Sopas de Melo (org). Lavagem de dinheiro e Injusto penal análise dogmática e doutrina comparada luso-brasileira. Juruá Editora. Curitiba, 2012. p.128.

SOUZA, Alfredo José de. Infracções Fiscais – Não Aduaneiras. Coimbra: Almedina, 1990, p.88.

STRATENWERTH, Günter; KUHLEN, Lothar. Strafrecht: Allgemeiner Teil I. München, Köln, Berlin: Carl Heymanns, 2004.

TORRE, Ricardo Lobo. Tratado do Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRAVERSI, Alessandro e GENNAL, Sara apud ESTELITTA, Heloísa. Dever de Colaboração do contribuinte nemo tenetur se detegere. In: Revista Dialética do Direito Tributário nº 88, 2003.

TUCCI, José Rogério Cruz; TUCCI, Rogério Lauria. Constituição de 1988 e processo. Regramentos e garantias processuais do processo. São Paulo: Saraiva, 1989.

VIRGINIA. Declaração de Direitos do bom Povo da Virginia. 17 de junho de 1776. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>>. Acesso em 12/01/2015.

WELZEL, Hans. Derecho Penal Parte General. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. Tratado de Derecho Penal Parte General IV. Argentina: Ediar, 1999.