



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

VITOR MANUEL NEVES VEIGA SANTOS

A prova obtida em procedimento de inspeção tributária a uma sociedade constitui uma ofensa ao *nemo tenetur*? Análise na esteira dos acórdãos do Tribunal Constitucional 340/2013 e 298/2019

Does the evidence obtained in a tax inspection procedure to a company constitute an offense to *nemo tenetur*? Analysis in the wake of the Constitutional Court rulings

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências Jurídico-Forenses (conducente ao grau de Mestre)

ORIENTADOR: PROFESSORA DOUTORA SUSANA MARIA AIRES DE SOUSA

COIMBRA 2022

*Ninguém sabe tão pouco que não tenha para ensinar,
nem tanto que não tenha para aprender...*

Blaise Pascal

RESUMO

Considerando que sou funcionário da Administração Tributária e Aduaneira executando, no meu dia a dia, as funções de inspetor tributário e aduaneiro (ITA) e de órgão de polícia criminal (OPC), considero que a definição de um tema teria que passar pela ponte entre o direito fiscal e o direito penal.

Para além do referido, a recente evolução da jurisprudência constitucional verificada nos Acórdãos 340/2013 e 298/2019 do Tribunal Constitucional relativos à controvertida matéria do *nemo tenetur se ipsum accusare* quando aplicado à prova em matéria criminal fiscal e, em especial, a partir de quando se considera que no decurso de uma inspeção tributária o sujeito passivo pode invocar este princípio constitucional para recusar a apresentação de elementos que o autoincriminem.

Ficou também implícita a questão de saber se a proteção que o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* dá, vale de igual forma para as pessoas coletivas? Quais as condições necessárias para que a inspeção tributária, atuando na sua dupla vertente de órgão inspetivo e de órgão de polícia criminal, após início do processo de inquérito criminal recolha validamente prova no processo? Pode durante o procedimento de inspeção o sujeito passivo invocar o “direito ao silêncio” não entregando elementos que o possam incriminar? Em que circunstâncias se poderá considerar que impende sobre a administração tributária a obrigação de proceder à suspensão do procedimento de inspeção com a respetiva instauração de inquérito crime em face dos indícios que tenha conhecimento no decurso, atentos ao limite negativo de incriminação?

O trabalho a que nos propomos, vai ser desenvolvido confrontando a jurisprudência referida com a evolução verificada na doutrina sobre esta matéria, objetivando chegar a uma conclusão defensável à luz do direito sobre a matéria controvertida.

Palavras-chave: Inspetor tributário e aduaneiro; Órgão de polícia criminal; Crime fiscal; *nemo tenetur se ipsum accusare*; Autoincriminação; Direito ao Silêncio; Inspeção tributária; Inquérito crime fiscal; Pessoa coletiva; Prova; Limites da prova; Direitos fundamentais; Dever de cooperação

ABSTRACT

Considering that I am an employee of the Tax and Customs Administration, performing, in my daily life, the functions of tax and customs inspector (ITA) and criminal police body (OPC), I believe that the definition of a topic would have to go through the bridge between tax law and criminal law.

In addition to the above, the recent evolution of constitutional jurisprudence verified in Judgments 340/2013 and 298/2019 of the Constitutional Court concerning the controversial matter of nemo tenetur se ipsum accusare when applied to evidence in tax criminal matters and, in particular, from when it is considered that, during a tax inspection, the taxable person can invoke this constitutional principle to refuse to present elements that incriminate him/herself.

The question of whether the protection that the principle nemo tenetur se ipsum accusare gives is equally valid for legal persons was also implicit? What are the necessary conditions for the tax inspection, acting in its dual aspect of an inspection body and a criminal police body, after the beginning of the criminal investigation process to validly collect evidence in the process? Can the taxable person invoke the “right to silence” during the inspection procedure, not providing elements that could incriminate him? Under what circumstances can it be considered that the tax administration has the obligation to suspend the inspection procedure with the respective initiation of a criminal investigation in light of the evidence that it becomes aware of during the course, bearing in mind the negative limit of criminality?

The work we propose will be developed by comparing the referred jurisprudence with the evolution verified in the doctrine on this matter, aiming to reach a defensible conclusion in light of the law on the disputed matter.

Keywords: *Tax and customs inspector; criminal police agency; Tax crime; nemo tenetur se ipsum accusare; Self incrimination; Right to Silence; Tax inspection; tax crime investigation; Legal person; Proof; Proof limits; Fundamental rights; Cooperation duty*

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CC – Contabilista Certificado
CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
CP – Código Penal
CPC – Código de Processo Civil
CPP – Código de Processo Penal
CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP – Constituição da República Portuguesa
DRE – Diário da República Eletrónico
ITA – Inspetor Tributário e Aduaneiro
LGT – Lei Geral Tributária
MP – Ministério Público
OPC – Órgão de Polícia Criminal
RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras
TC – Tribunal Constitucional
TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TJUE – Tribunal Judicial da União Europeia
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| Resumo | 3 |
| Abstract | 4 |
| Lista de siglas e abreviaturas | 5 |
| 1. Introdução | 7 |
| 2. O procedimento de inspeção tributária | 9 |
| 3. O procedimento criminal fiscal | 17 |
| 4. O bem jurídico tutelado | 21 |
| 5. O paradoxo entre o dever de cooperação e o direito à não-autoincriminação – Nemo Tenetur se ipsum accusare | 22 |
| 6. Pessoa coletiva - Processo criminal fiscal e o <i>nemo tenetur</i> | 30 |
| 7. A Jurisprudência constitucional recente no âmbito dos processos criminais fiscais .. | 34 |
| 7.1 Acórdão n.º 340/2013, de 17/06 do Tribunal constitucional | 34 |
| 7.2 Acórdão n.º 298/2019, de 15/05 do Tribunal constitucional | 38 |
| 8. A nossa posição/Conclusão | 50 |
| Bibliografia | 60 |
| Jurisprudência | 63 |

1. INTRODUÇÃO

Com a aprovação do RGIT através da Lei 15/2001, de 5/06, e nos termos dos art.º 40º, n.º 2 e art.º 41º do RGIT¹, a investigação dos crimes fiscais² presume-se delegada, *ope legis*, na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) na qualidade de Órgão de Polícia Criminal (OPC), sob a direção do Ministério Público (MP)³.

Desta forma e em regra, cabe à AT a recolha de prova nos processos criminais fiscais nos mesmos moldes que os restantes OPC, conforme dispõe o Código Penal (CP) e Código de Processo Penal (CPP) por remissão do RGIT - “*artigo 3º - Direito subsidiário – São aplicáveis subsidiariamente: a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar (...)*”.

Contudo, cabe à AT a recolha de elementos em procedimentos administrativos fiscais visando a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, a prevenção das infrações tributárias (art.º 2 do RCPITA), ao abrigo do dever de colaboração, pelo que será usual que os mesmos agentes que recolhem elementos ao abrigo deste dever, estejam também a proceder à recolha de prova para o respetivo processo-crime.

A ligação entre os procedimentos de inspeção com o processo penal fiscal, “*são regulados por princípios de “sinal contrário” no que se refere à posição processual do contribuinte: por um lado, o princípio da cooperação com a Administração tributária e, por*

¹ Art.º 40º do RGIT: “*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.

3 - No âmbito do inquérito, para efeitos do Código de Processo Penal, são consideradas autoridade de polícia criminal: a) Na Autoridade Tributária e Aduaneira, o diretor-geral, o subdiretor-geral para a área da Inspeção Tributária e Aduaneira, os dirigentes dos serviços a quem as competências de investigação criminal estejam cometidas e os diretores de finanças, sem prejuízo da sua organização hierárquica; (...)”

² Na vigência do anterior regime, definido no DL. 20-A/90, de 15/01 (conhecido como RJFNA), nos termos do seu art.º 43º era instaurado pelo agente da AT competente um processo de averiguações, cabendo-lhe “*durante o processo de averiguações, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui ao Ministério Público relativamente à prática de actos de inquérito*” – n.º 2 do art.º 43º. O Regime Jurídico das Infrações Fiscais Aduaneiras (RJIFA) eram tratadas no DL. 376-A/89, de 25/10.

³ Nos termos do art.º 7º, n.º 4, al. a) da Lei 49/2008, de 27/08 – Lei da Organização da Investigação Criminal, compete à Polícia Judiciária a investigação de crimes tributários de valor superior a € 500.000,00.

outro, o princípio da não auto-inculpação do arguido (*nemo tenetur se ipsum accusare*)⁴. Procedimentos que podem correr tanto contra pessoas singulares como coletivas, levantando nestas a questão de saber quem pode representá-las e prestar declarações nos respetivos processos.

Como a atuação dos inspetores tributários na qualidade de OPS é relativamente recente, os “*sinais contrários*” na sua atuação têm vindo a ser controvertidos quer na doutrina quer jurisprudencialmente, destacando-se nesta última os Acórdãos do Tribunal Constitucional (TC) n.ºs 340/2013 e 298/2019⁵, tendo no primeiro sido discutida a validade da recolha da prova durante procedimento de inspeção anterior à instauração do processo crime fiscal e no segundo, a prova foi já recolhida em procedimento de inspeção na vigência de processo crime fiscal.

Como se verá, o direito ao silêncio de que beneficia o investigado integra o direito a não fornecer elementos/prova que o incriminem, direito conhecido pelo brocardo latino *nemo tenetur se ipsum accusare* ou o correspondente anglo-saxónico *privilege against self-incrimination*, no entanto, não sendo este um direito absoluto, importa estudar as suas limitações, se são aplicáveis às pessoas coletivas e em que medida afeta a atividade investigatória da AT.

Nas palavras dos constitucionalistas GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA comentando o n.º 2 do artigo 32.º da Lei Fundamental “*Não é fácil determinar o sentido do princípio da presunção de inocência do arguido (n.º 2). Considerado em todo o seu rigor verbal, o princípio poderia levar à própria proibição de antecipação de medidas de investigação e cautelares (inconstitucionalizando a instrução criminal, em si mesma) e à proibição de suspeitas sobre a culpabilidade (o que equivaleria à impossibilidade de valorização das provas e aplicação e interpretação das normas criminais pelo juiz)*”⁶.

⁴ Andreia Valadares Ferra, “*A utilização em processo penal da prova obtida pela Autoridade Tributária ao abrigo do dever de colaboração e o direito à não auto-inculpação do contribuinte*”, Revista Julgar de Abril de 2020, pág. 5.

⁵ Acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt

⁶ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA comentando o n.º 2 do artigo 32.º da Lei Fundamental (in Constituição da República Anotada, 3.ª Edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 203)” Apud Paulo Marques, “*A COOPERAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA E A PROVA EM PROCESSO CRIMINAL FISCAL*” in Revista Portuguesa de Contabilidade, 2014, Vol. IV, n.º 013, pág. 3.

2. O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição da República Portuguesa (CRP) acolhe os princípios estruturantes de um Estado de Direito e, de entre estes, existem diversos que implicam o dever fundamental de pagar impostos⁷ próprios de um Estado Tributário⁸. Da CRP constata-se que o “Estado Português é um “Estado fiscal” e um “Estado fiscal social”, ou seja, é «um Estado que tem por suporte financeiro determinante os impostos e um Estado cujo nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado social recortado na constituição”⁹.

Neste conspecto, incumbe prioritariamente ao Estado promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento através da política fiscal (art.º 81º, n.º 1, al. b) da CRP). Para tal, o sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art.º 103º, n.º 1 da CRP) – princípio da justiça social, impondo que os impostos sejam criados por lei “que determina a incidência, a taxa, os benefícios e as garantias dos contribuinte” sem que ninguém possa ser obrigado a pagar impostos criados fora dos termos da Constituição, que sejam retroativos ou cobrados sem que seja respeitada a lei (art.º 103º, n.º 2 e 3 da CRP) – princípios da certeza e segurança jurídica¹⁰. Neste âmbito “a maioria da doutrina considera que, ao responsabilizar-se o sistema fiscal pelo cumprimento de finalidades extra-fiscais, aliadas aos valores da justiça e da solidariedade social, o ordenamento tributário perdeu a marca de neutralidade ética que em tempos o caracterizou. Na verdade, a tributação tem fundamento e limites constitucionais, que lhe retiram qualquer arbitrariedade”¹¹.

Do atrás referido, no qual acompanhamos Mário Januário, conclui-se que a CRP impõe que seja aplicada na sociedade portuguesa uma igualdade tributária, que se subdivide em igualdade formal, conforme artigos 12º, n.º 1 e 13º, n.º 1 da CRP, e a igualdade material

⁷ José Casalta Nabais, “O dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado contemporâneo”, Almedina, Coimbra, 1998, Apud Germano Marques da Silva, “Direito Penal Tributário / Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário”, Universidade Católica Editora, 2009, pág. 48.

⁸ Susana Aires de Sousa, “Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador”, Almedina, 2021, pág. 40.

⁹ José Casalta Nabais, ob. cit., p. 135 Apud Silva, Germano Marques da, ob. cit., pág. 48.

¹⁰ Mário Januário, “A investigação e a prova de crimes fiscais”, 3º Ciclo do XXV curso normal de formação inicial de magistrados, CEJ Lisboa, Maio de 2008, pág. 5.

¹¹ Susana Aires de Sousa, “Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador”, Almedina, 2021, pág. 249/250

que parte da igualdade formal e lhe introduz os objetivos personalizantes fiscais, para que cada cidadão pague impostos de acordo com a sua capacidade contributiva¹² (nas pessoas singulares, será progressivo e redistributivo e nas pessoas coletivas serão tributadas de acordo com o seu rendimento real) – art.º 104º, n.º 1 e 2 da CRP.

É desta forma que se entendem os princípios dispostos na Lei Geral Tributária (LGT) – DL. 398/98, de 17/12, e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) – DL. 413/98, de 31/12, no que à atuação da inspeção tributária diz respeito¹³.

Importante ainda salientar que, decorrente também do dever de colaboração e atendendo à complexidade das realidades subjacentes às operações económicas entre particulares/sociedades, implicou uma mudança na relação entre os sujeitos passivos e o Estado no que toca ao cálculo do imposto, i. é, agora o sujeito passivo autodeclara o imposto a entregar ao Estado e este, através dos procedimentos de inspeção, procede ao controlo dos valores declarados.

Para tal, para além da obrigação de pagar impostos, o sujeito passivo vê-se compelido a cumprir diversas obrigações acessórias “*que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*” – art.º 31º, n.º 2 da LGT. Estando aqui já claramente inferido o dever de colaboração, por parte do contribuinte, sendo definido por Saldanha Sanches¹⁴ como “*o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes*”.

Neste sentido, refere Manuel da Costa Andrade que fruto da intensificação do intervencionismo do Estado “*em obediência aos valores e metas do Estado Social*” e em alusão a esta realidade, no início do século XX já GOLDSCHMIDT falava no cidadão como “*órgão auxiliar administrativo*” que este autor situava em termos doutrinários no direito penal administrativo, tendo em meados do século XX (1950) EB. SCHMIDT abordado também

¹² Idem, Ibidem, pág. 6 e Germano Marques da Silva, op. cit., pág. 49.

¹³ Mário Januário, ob. cit., pág. 6.

¹⁴ J. L. Saldanha Sanches “*A Qualificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*” – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº. 173, Centro de Estudos Fiscais – Lisboa 1995, fls. 71 apud Dina Fernandes, “*Contencioso Tributário*”, obtido online como freeware, pág. 10.

esta ideia, mas agora como fazendo parte do direito penal secundário e do direito das contraordenações¹⁵.

De forma natural, a “liberdade” de o sujeito passivo autoliquidar os seus impostos, foi “*equilibrada*” com a atribuição à AT de amplos poderes para a solicitação de informações no sentido de comprovar o facto tributário declarado nas respetivas declarações fiscais¹⁶, conforme dispõe o art.º 59º da LGT:

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

2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: (...)

d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos; (...)

j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;

l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo; (...)

n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal; (...)

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”.

Este dever de cooperação entre a AT e os contribuintes ficou expresso também no art.º 9º, n.º 1 do RCPITA¹⁷, impondo adicionalmente no seu n.º 2 um especial dever de colaboração com a AT a todas as entidades do Estado, sector empresarial do Estado, instituições particulares de solidariedade social e pessoas coletivas de utilidade pública. Esta obrigação de cooperação encontra-se também no art.º 48º, n.º 2 do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), impondo que o contribuinte deve atuar de boa-fé: “*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*”.

¹⁵ Manuel da Costa Andrade, “*Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional*”, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, consultado em <http://hdl.handle.net/10316.2/39811>, pág. 16.

¹⁶ Germano Marques da Silva, op. cit., pág. 175.

¹⁷ “*A inspecção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação*”.

A LGT através do seu art.º 63º, veio dispor de forma geral que a AT pode, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências que considere necessárias para o apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade 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 susceptíveis 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 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 acção inspectiva”.*

Este especial dever de cooperação ficou ainda vertido de forma detalhada nas garantias de eficácia de que beneficiam os funcionários da AT nos procedimentos inspectivos, que implica às entidades públicas e aos visados pelo procedimento de inspeção *“facultar (...) todas as condições necessárias à eficácia da sua ação”* (art.º 28º, n.º 1 do RCPITA). O art.º 29º, n.º 1 do RCPITA, nas suas diversas alíneas, complementa as garantias de eficácia, dispostas no art.º 28º, e estipula as prerrogativas da inspeção tributária, impondo que deva ser dado acesso à AT a todos os elementos suscetíveis de revelar a situação tributária revelando, no seu n.º 2, o que se considera como *“elementos susceptíveis de revelar a situação tributária”*:

- a) Os livros obrigatórios previstos na legislação comercial e fiscal;*
- b) Os registos contabilísticos e os documentos com eles relacionados, incluindo os programas e suportes magnéticos;*
- c) Os registos auxiliares da contabilidade;*
- d) Os documentos e registos relativos ao custeio dos inventários ou à contabilidade analítica;*
- e) Outra documentação interna ou externa relativa às operações económicas e financeiras efectuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades, incluindo os extractos processados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, os contratos celebrados, os orçamentos sobre trabalhos realizados ou encomendados a terceiros, os estudos realizados ou encomendados a terceiros e as tabelas de preços estabelecidos;*
- f) Os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos;*
- g) A correspondência recebida e expedida relacionada com a actividade.”*

Conforme descreve Germano Marques da Silva “*Neste sentido se pronunciou o Tribunal Constitucional Espanhol, na sentença 110/1984, considerando que não existe um direito absoluto ou incondicionado à reserva dos dados economizados do contribuinte com relevância fiscal. Tal pretensão de direito tornaria virtualmente impossível o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes e deixaria desprovido de qualquer garantia e eficácia o dever tributário que a constituição consagra. Os documentos da contabilidade são documentos que acreditam a situação económica e financeira do contribuinte, situação que é preciso exibir para tornar possível o cumprimento da obrigação tributária e sua posterior inspeção, sem que se possa considerar a entrega ou exibição desses documentos da contabilidade como uma declaração que exteriorize um conteúdo admitindo a sua culpabilidade*”¹⁸ - sublinhado nosso.

No mesmo sentido Nuno Brandão, que acompanhamos, no que se refere às inspeções tributárias onde:

*“[p]or norma, o objetivo primário das fiscalizações empreendidas pela Administração Tributária não é o de indagar possíveis infrações penais ou contraordenacionais cometidas pelos contribuintes, mas apurar a sua situação tributária e liquidar os impostos que porventura se encontrem em falta. Para que tal tarefa possa desenrolar-se em condições de eficácia é imprescindível a colaboração das pessoas fiscalizadas, mediante prestação de informações, entrega de documentos, apresentação da contabilidade, etc. Tudo exigências que as leis tributárias impõem à sociedade e que o RGIT reforça com a cominação de coimas para a sua violação. Se da atividade fiscalizadora puder resultar a imputação de crimes ou contraordenações fiscais é essa, em todo o caso, uma consequência reflexa”*¹⁹.

Consideramos mesmo que, em todas as situações objeto de início de procedimento de inspeção, o primordial senão único foco dos agentes da AT é o apuramento da situação tributária e só após os elementos recolhidos e quantificada aquela, identificam as contraordenações e/ou crimes fiscais verificados. Contudo, o motivo pelo qual é aberto o procedimento é que pode variar, podendo ter como origem, para além do plano anual da AT, denúncias e/ou factos que indiciem a existência de contraordenações e até crimes fiscais²⁰,

¹⁸ Germano Marques da Silva, op. cit., pág. 175 e 176.

¹⁹ Nuno Brandão, “*Colaboração com as autoridades reguladoras e dignidade penal*”, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 24, N.º 1 (jan.-mar., 2014), p. 45, apud Acórdão n.º 298/2019, de 15/05 do TC.

²⁰ Conforme acontece na sua maioria com os crimes de abuso de confiança fiscal – art.º 105º do RGIT, que são instaurados os processos de inquérito com base na declaração periódica de IVA (mensal ou trimestral), entregue pelo sujeito passivo, no cumprimento das suas obrigações declarativas. Nestes casos, apenas haverá contacto com a contabilidade com a recolha de prova e com a realização de procedimento tributário.

conforme prevê o art.º 27º do RCPITA:

1 - A identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspeccionar no procedimento de inspeção tem por base:

a) A aplicação dos critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de inspeção tributária;

b) A aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, resultem de orientações a nível comunitário ou internacional, sejam definidos pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária ou correspondam à aplicação justificada de métodos aleatórios;

c) A participação ou denúncia, quando sejam apresentadas nos termos legais;

d) A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a actividade ou situação patrimonial ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

2 - Os casos em que a iniciativa da inspeção tributária é do próprio sujeito passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legítimo estão sujeitos a regulamentação especial.

Sendo um dos motivos para a abertura de procedimento de inspeção a verificação de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária, conforme alínea d) acima. A falta de cooperação descrita dos contribuintes e demais obrigados tributários pode implicar, se ilegítima, fundamento de aplicação de métodos indiretos – art.º 10º do RCPITA, aplicação da contraordenação prevista no art.º 113º do RGIT com a epígrafe “*Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes*” ou constituir fraude fiscal qualificada – “*o agente (...) recusar entregar, exhibir ou apresentar livros (ou) elementos probatórios exigidos pela lei tributária*”, art.º 103º e 104º, n.º 1, al. d) do RGIT. Os fundamentos para a recusa legítima encontram-se previstos no art.º 63º, n.º 5 da LGT, e são:

“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, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, 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”.

Nos termos do n.º 6 deste artigo, em caso de oposição do contribuinte, a diligência só é realizada com autorização do tribunal da comarca competente após pedido

fundamentado pela AT. Desta forma, e acompanhando de perto Mário Januário²¹, a legislação acima descrita pressupõe a partida de uma igualdade formal para que se termine numa igualdade material, na análise dos elementos declarados pelos contribuintes, sem que a AT se encontre condicionada pelas iniciativas dos visados no procedimento, usando o seu poder investigatório/inquisitório²² para a obtenção da verdade material e contendo-se nos limites do que é “legal”²³, “proporcional” ao que legalmente se pretende e “adequado”²⁴ à consecução dos objetivos pretendidos, evitando comportamentos desnecessários, excessivos ou até mesmo inúteis no procedimento inspetivo, perturbando o menos possível a atividade normal do contribuinte. Neste sentido dispõe também o art.º 63º n.º 4 da LGT “*O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir (...)*”.

Também neste sentido Silva Dias²⁵:

“A instituição de deveres de cooperação implica, sem dúvida, uma certa compressão da liberdade de actividade e gestão empresarial já que não somente cria para as empresas constrangimentos estratégicos como obriga a uma auto-organização adequada à sua observância e, por isso, a um encargo adicional. Mas esta perturbação funcional não redunde em inconstitucionalidade pois aquela liberdade, como dissemos, não é ilimitada, antes admite restrições tendo em vista a prevenção do abuso e a realização de finalidades também com relevo constitucional, como são a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art. 103.º, n.º 1, da Constituição)”.

Importa ainda salientar que “*A contabilidade visa registar todas as operações realizadas pela empresa em suportes próprios que, posteriormente permitem a elaboração de um conjunto de mapas e relatórios com vista à prestação de informação fíavel aos diversos utilizadores*”²⁶, ou seja, de per si, a contabilidade não produz qualquer afirmação

²¹ Mário Januário, ob. Cit., pág. 7.

²² Art.º 58º da LGT – “*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*”.

²³ Art.º 8º da LGT.

²⁴ Art.º 266º, n.º 2 da CRP; Art.º 55º, 59º e 63º, n.º 3 da LGT; Art.º 46º do CPPT e Art.º 7º do RCPITA.

²⁵ Silva Dias, “*Têm os Deveres de Cooperação do Art. 7.º e ss. do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro Implicações Processuais Penais ou Contra-ordenacionais?*”, in: F. Palma/S. Dias/S. Mendes (Coords.), Direito Penal Económico e Financeiro, 2012, pág. 442/3 Apud Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 17.

²⁶ Licínia da Conceição Mendes Gonçalves e Cristina Maria Gabriel Gonçalves Góis, “*Contabilidade Forense – Uma Perspetiva Fiscal na Fraude Por Faturas Falsas*”, in Revista Portuguesa de Contabilidade, Vol. VII, n.º 026, 2017, pág. 169.

ou infirmação sobre as operações realizadas²⁷, podendo da sua análise obter-se um resultado que há partida não é certo/garantido e independente da vontade do arguido.

Há ainda a salientar que desde a entrada em vigor do D.L. 198/2012, de 24/08 – 01/01/2013, a faturação realizada pela maior parte dos contribuintes passou a constar nas aplicações informáticas da AT, sendo possível agregar todas as compras e vendas realizadas por cada contribuinte²⁸.

Veja-se também que, embora a contabilidade pertença ao contribuinte, ela é executada sobre a responsabilidade técnica do respetivo Contabilista Certificado²⁹ (CC). Os documentos³⁰ são “*formatados*” pelo CC por “*áreas*”³¹ através dos registos contabilísticos, nos programas adequados ao seu registo, para que seja possível extrair mapas desta “*formatação*” destinada a prestar informação aos diversos utilizadores – credores, clientes, Estado, banca, etc. Assim, a importância dos elementos contabilísticos irá oscilar em função do tipo de infração fiscal verificada, sendo importante obter os elementos da contabilidade pois é deles que se consegue o universo base de preenchimento das declarações fiscais submetidas pelo contribuinte e através deles reconstruirmos a atividade declarada pelo visado para que sejam possíveis juízos de coerência.

²⁷ Basta pensar numa suspeita de crime de abuso de confiança, onde para determinado período o imposto a entregar superou o montante disposto no art.º 105º do RGIT - € 7.500,00. Esta realidade verifica-se consultando diversas contas e respetivos registos contabilísticos (contas e subcontas 21, 2433, 2432, entre outras), tendo que realizar na conta de clientes um corte às operações, i. é, conseguir concluir, através das entradas e saídas nas contas de clientes, se os montantes liquidados foram recebidos em valor superior à incriminação negativa (€ 7.500,00). Neste caso, há a realçar que esta informação pode ser igualmente obtida dos clientes em vez de ser pedida ao contribuinte.

De igual forma para o caso de existirem suspeitas de fraude fiscal, nomeadamente, de faturas falsas em determinada contabilidade. Os registos e os documentos que habitualmente se encontram na contabilidade (salvo raras exceções) não vão conter uma afirmação realizada pelo contribuinte de que tais documentos são falsos, essa constatação irá aferir-se da atividade declarada/encontrada e da relação mantida com os diversos operadores que gravitam à volta da atividade analisada (Clientes, fornecedores, funcionários, etc.).

²⁸ Desde que na compra ou na venda aquele tenha usado o seu número de identificação fiscal (NIF) ou o seu número de identificação de pessoa coletiva (NIPC) na emissão do documento.

²⁹ “*Um dos deveres primeiros da profissão é assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal. Do ponto de vista fiscal, o profissional da contabilidade tem o dever de apresentar as contas mais favoráveis ao cliente, aproveitando todos os benefícios fiscais ao dispor do cliente. Nesta matéria, delicada, entram também as funções de consultoria ao sujeito passivo, não como uma opção, mas antes como uma obrigação que se encontra prevista nos Estatutos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*” – João Antunes, “*A responsabilidade do profissional da contabilidade*” in *Jornal VidaEconómica* de 05/12/2014, pág. 30, online em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_5dez.pdf

³⁰ Normalmente faturas produzidas pelo sujeito passivo ou por terceiros, podendo consistir em documentos internos.

³¹ Estás “*áreas*” encontram-se através do código de contas aprovado pela Comissão Normalização contabilística, em <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/snc/normas/Codigo%20de%20Contas.pdf>

Mais, consideramos que a recolha/consulta de elementos na contabilidade não requer qualquer ação ao contribuinte visado, apenas que se mantenha de forma passiva (não se oponha) à sua recolha pois esta costuma encontrar-se nos locais onde é executada a contabilidade ou nas instalações onde é exercida a atividade às quais é permitido o acesso aos inspetores tributários devidamente credenciados.

3. O PROCEDIMENTO CRIMINAL FISCAL

O procedimento tributário tem carácter meramente preparatório ou instrumental face ao procedimento de liquidação – art.º 11º do RCPITA, devendo o inspetor encarregue de realizar a inspeção ao terminá-la, produzir o relatório nos termos do art.º 62º do RCPITA e levantando sendo caso disso a respetiva notícia crime. Conforme disposto no art.º 2, n.º 1 e n.º 2, al. i) do RCPITA, também incumbe à AT a prevenção e o sancionamento das infrações tributárias, existindo o princípio da comunicabilidade entre o procedimento e o processo fiscal³² pois, como melhor se verá mais abaixo, centra-se na mesma entidade e a mais das vezes na mesma pessoa a realização da inspeção tributária e a investigação criminal fiscal.

Neste sentido Sandra Oliveira e Silva ao considerar que o legislador não estabeleceu qualquer obstáculo à comunicação ou circulação probatória dos elementos recolhidos à custa da colaboração imposta aos visados e acrescenta que nas diligências realizadas pela inspeção tributária, se destas se revelarem indícios de infrações, contraordenacionais ou criminais, prevê a lei que os elementos obtidos sejam juntos ao processo contraordenacional tramitado pela AT, sem qualquer exceção para os entregues ao abrigo do dever de colaboração (art.º 67º do RGIT)³³. E quanto ao procedimento criminal, considera também esta Autora que a *notitia criminis* é comunicada ao órgão da AT competente e ao MP, sem que tenha ficado expressa qualquer limitação à utilização e valoração, neste processo, dos elementos obtidos do contribuinte ao abrigo do dever de colaboração, tal como acontece para o mercado de valores mobiliários e o seu regulador a CMVM³⁴.

A notícia de crime tributário pode ser obtida por: conhecimento próprio do MP, dos órgãos da AT com competência delegada para os atos de inquérito, por intermédio dos

³² Acórdão 298/2019, de 15/05 do TC.

³³ Sandra Oliveira e Silva, “*O Arguido como Meio de Prova contra si mesmo: Considerações em torno do princípio Nemo Tenetur se Ipsum Accusare*”, Almedina, 2019 – Reimpressão, pág. 585/6 e anotação 1307.

³⁴ Idem.

órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários mediante denúncia - art.º 35º, n.º 1 do RGIT.

Sempre que seja adquirida notícia de crime tributário por qualquer autoridade judiciária ou agente da AT, é transmitida ao órgão competente da AT (art.º 35º, n.º 2, 3 e 4 do RGIT e art.º 242º, n.º 1, al. b) do CPP), devendo a denúncia sempre que possível conter todos os elementos previstos nas alíneas do art.º 243º, n.º 1 do CPP (art.º 35º, n.º 5 do RGIT).

Assim, adquirida a notícia crime procede-se a inquérito fiscal, cabendo a direção deste ao MP, assistido pelos órgãos da AT com os poderes e funções de OPC, presumindo-se delegados os atos que o MP pode delegar nestes órgãos, nos termos dos art.º 40º, 41º do RGIT, art.º 56º e 270º do CPP. Nos inquéritos instaurados pela AT no âmbito da delegação de poderes pelo MP, devem ser comunicados de imediato ao titular da ação penal - art.º 40º, n.º 3 do RGIT.

Esta solução de equiparar os órgãos da AT a OPC resultou de motivações práticas, dado que seria impossível *“por razões outras que não de cariz processual, a criação de órgãos de polícia criminal tributária diversos da Administração Tributária, adiando essa solução desejável para momento posterior mais oportuno, o que veio a suceder já com a atribuição à Polícia Judiciária da competência para o inquérito nos crimes tributários de maior gravidade”*³⁵. Esta constatação será evidente se pensarmos que nos processos criminais fiscais mais comuns – Fraude Fiscal e o abuso de confiança fiscal, as incriminações dependem da quantificação da vantagem patrimonial e cabendo à AT proceder ao seu cálculo, na qualidade de OPC ou na qualidade de perito nomeado para o efeito (art.º 154º e 157º do CPP), habitualmente quando o OPC designado, que não a AT, tem competências próprias no âmbito fiscal.

Ora, depressa se depreende que em determinadas condições o procedimento tributário pode correr em simultâneo com o processo criminal tributário, usando elementos em ambos os processos a que o sujeito passivo se viu obrigado a ceder no âmbito do dever de colaboração e da boa-fé. Numa primeira impressão, seríamos levados a pensar que tal não sucederia, ao considerar que o procedimento de inspeção se suspende quando *“seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença”*

³⁵ Germano Marques da Silva, ob. cit., pág. 150 e o art.º 7º, n.º 4, al. a) da Lei 49/2008, de 27/08.

– art.º 36º, n.º 5, al. c) do RCPITA. Ora, esta disposição está em consonância com o disposto no art.º 45º, n.º 5 da LGT, onde é suspensa a caducidade do imposto até ao trânsito em julgado, acrescida de um ano, da sentença nas situações em que houve a instauração de inquérito crime fiscal.

Contudo, o art.º 42º, n.º 2 e 4 do RGIT expressa que “*No caso de ser intentado procedimento ou processo tributário em que se discuta situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos*” enquanto não houver decisão destes e enquanto não for apurada a situação tributária “*da qual dependa a qualificação criminal dos factos*” não se dão por concluídas as investigações. Isto não quer dizer que tenha que existir uma liquidação tributária passível de ser judicialmente controvertida nos tribunais administrativos e fiscais, “*o que se impõe é o apuramento da situação factual tributária imprescindível ao enquadramento típico dos factos imputáveis aos arguidos*”³⁶, sendo neste sentido também o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra (TRC), de 13/05/2009, Proc. 33/05.0JBLSB-L³⁷.

Segundo nos dá conta Paulo Marques “*o inspetor tributário tudo fará para finalizar o seu trabalho – relatório final – (artigo 62º do RCPIT) bem como proceder ao levantamento do auto de notícia ao mesmo tempo em que o profissional da investigação criminal emite o*

³⁶ Idem, ibidem, pág. 160.

³⁷ “*Por outra via, o despacho recorrido não é de manter enquanto afirma que o art.º 42º/4 do RGIT consagra uma condição de procedibilidade consubstanciada na prévia «liquidação dos impostos». O artigo 42º do RGIT apenas versa sobre a duração do inquérito e seu encerramento. (...) O n.º 4 do referido artigo não fala em «liquidação tributária» ou dos tributos. Fala em “situação tributária da qual dependa a qualificação criminal dos factos”, o que a nosso ver traduz uma realidade mais abrangente do que a liquidação do imposto devido e poderá até prescindir dela como acto próprio da Administração Fiscal. (...) Que a estatuição do art.º 42º/4 do RGIT não consagra a «liquidação» [enquanto acto da administração fiscal susceptível de imediata reclamação graciosa ou de impugnação judicial nos tribunais fiscais] como condição de procedibilidade, pelo menos para todos os casos de prossecução por crimes tributários, demonstra-o o art.º 45º/5 da Lei Geral Tributária (Lei 15/2001 de 5/6) segundo o qual «Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano». O prazo a que se reporta o n.º 1 do artigo é precisamente o da caducidade do direito à «liquidação». Se no processo/crime os arguidos são acusados de terem ocultado factos com relevo tributário [típico no crime de fraude fiscal] é compreensível que a Administração Fiscal aguarde que se clarifique no processo criminal essa imputação de ocultação para que proceda a liquidação adicional dos tributos. Daí que o art.º 50º/2 do RGIT imponha a comunicação à Administração Tributária das respectivas decisões finais. Esta comunicação tem em vista propiciar o pronto conhecimento do que for decidido, em ordem a acautelar os específicos interesses da Administração Fiscal, nomeadamente em matéria de liquidação e cobrança de tributos.”*

seu parecer (artigo 42º, n.º 3 do RGIT)»³⁸. E evidenciando as vantagens da simultaneidade dos procedimentos de inspeção e de investigação criminal, MÁRIO JANUÁRIO refere:

“de modo lapidar que a adopção desta metodologia “a) permite a célebre recolha de prova documental, obstando à sua destruição ou ocultação; b) obsta à duplicação de diligências de investigação e inspeção potenciando sinergias dos procedimentos respetivos; c) Acautela e preserva atempadamente as provas, permitindo que se faça a gestão da melhor oportunidade de as obter; d) Possibilita a melhor coordenação horizontal e sintonia do rosário de processos inerentes e emergentes da acção inspectiva (processos de revisão, de reclamação, de impugnação, de oposição, de embargos, etc); e) reduz, em muito, pela celeridade, o intervalo de tempo entre a verificação das faltas ou indícios e a conclusão do PI e sua remessa ao titular da acção penal – Ministério Público e; f) obsta, por fim, às indesejáveis chicanas processuais com vista a lograr, sem razão, o efeito suspensivo no PP”, sublinhado nosso³⁹.

Neste sentido também o disposto no acórdão n.º 360/2016 do TC quando:

“O recorrente considere a atribuição destas competências ao Ministério Público seria menos restritivo para os cidadãos, a verdade é que tal não acontece, uma vez que, como se disse acima, as averiguações preliminares, sendo efetuadas por entidades administrativas especialmente preparadas em termos técnicos, permitem que a investigação criminal posterior se concentre no essencial e aproveite o trabalho realizado ainda em sede administrativa, e evita que sejam remetidos para investigação criminal elementos sem viabilidade técnica no âmbito dos crimes contra o mercado, o que potencia a eficiência e economia de meios da atuação das instâncias de investigação criminal, evitando, por exemplo, a duplicação inútil de provas — que poderia até conduzir a investigação a resultados contraditórios entre si — e obsta a que os cidadãos sejam desnecessariamente constituídos arguidos num processo criminal à partida votado ao insucesso por razões técnicas”, sublinhado nosso.

De notar que não há lugar a notificação prévia do contribuinte (art.º 49º, n.º 1 do RCPITA – 5 dias), dando-lhe conhecimento de que vai ser iniciado um procedimento tributário, quando “o fundamento do procedimento for participação ou denúncia efectuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal” – art.º 50º, n.º 1, al. b) do RCPITA, mais um indício também aqui de que o procedimento tributário corre em simultâneo com o procedimento criminal fiscal.

Importa ainda salientar que, enquanto no processo penal comum existe o princípio da suficiência sendo este promovido independentemente de qualquer outro e nele se

³⁸ Paulo Marques, “*Infrações Tributárias – volume I – Investigação Criminal*”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção Geral dos Impostos – Centro de Formação, 2007, pág. 169.

³⁹ Mário Januário in “*A investigação Criminal Fiscal – Metodologias*” – Ministério das Finanças – Direção Geral dos Impostos, Direção de Finanças de Santarém, Santarém, Fevereiro/2005, pp. 9-10 Apud Paulo Marques, ob. cit., pág. 170.

resolvendo todas as questões que interessem à causa (art.º 7º, n.º 1 do CPP), no RGIT tal já não acontece. É que nos termos do art.º 47º do RGIT se houver contencioso noutra tribunal “em que se discuta a situação tributária de cuja a definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, o processo penal tributário suspende-se até transito em julgado das respetivas sentenças” – art.º 47º, n.º 1 do RGIT.

4. O BEM JURÍDICO TUTELADO

Existem diversas teorias sobre qual o bem jurídico protegido nas incriminações fiscais⁴⁰ e a problemática da legitimidade das incriminações resulta dos fins prosseguidos pelo Direito Penal⁴¹. Como bem refere Susana Aires de Sousa, quando não se encontrando uma definição possível que “encaixe” no bem jurídico controvertido, temos que acentuar a sua função negativa de legitimação, i. é, embora o bem jurídico não forneça a conduta a incriminar, “indica, juntamente com os princípios do direito penal da fragmentaridade, da subsidiariedade e da última ratio, a montante, e com as finalidades das penas, a jusante, o que pode ser legitimamente tutelado através deste ramo do direito”⁴². Isto serve tanto no direito penal geral como no direito penal fiscal.

Assim, acompanhando de perto Susana Aires de Sousa, para que funcione como “indicador último do conceito material do crime”⁴³ este conceito tem de estar referido ao exterior das normas penais, ou seja, ao que a comunidade reconhece como valioso, sendo o bem jurídico “expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, refletidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional”.

É importante reconhecer que a realidade social se encontra em mudança constante, e assim será também com a evolução que sofrem os bens jurídico-penais, mas tal não quer dizer que o direito penal ande “à frente” das referidas realidades impondo comportamentos, deve sim, a sua intervenção surgir em resposta à tutela de bem individuais que a realidade social deixa a descoberto⁴⁴.

⁴⁰ Para aprofundar este tema ver Susana Aires de Sousa, ob.cit., pág. 211 e seguintes.

⁴¹ Germano Marques da Silva, ob.cit., pág. 50.

⁴² Susana Aires de Sousa, ob.cit., pág. 251 e Germano Marques da Silva, ob.cit. Pág. 53/54.

⁴³ Jorge de Figueiredo Dias, “*Temas Básicos da Doutrina Penal*”, Coimbra Editora, 2001, apud Susana Aires de Sousa, ob.cit., pág. 251.

⁴⁴ Susana Aires de Sousa, ob.cit., pág. 253.

Neste conspecto, os modelos funcionalistas põem em regra o “acento tónico” na instrumentalidade das receitas fiscais “*para a prossecução do bem-estar da colectividade e das pessoas que a compõem*”⁴⁵, sublinhando-se os valores ideais que constituem as “*rationes da tutela penal*”⁴⁶.

Assim, considera-se que o bem jurídico protegido não é o património global do Estado mas o património fiscal do Estado, entendido como o somatório de todas as receitas fiscais obtidas pelo Estado. A titularidade deste bem jurídico, que é coletivo, pois pertence à comunidade de indivíduos, serve para realizar os objetivos económicos e sociais considerados essenciais pela comunidade (e previstos na constituição), não podendo ninguém ser excluído de beneficiar das receitas tributárias de acordo com a aplicação que o Estado faz delas, nem o seu consumo é individualizado, sabendo de antemão o indivíduo que para beneficiar das receitas fiscais não depende da sua contribuição individual, contudo, sabe que a “*sua não participação não põe em causa a produção do bem, colocando-se na posição*” de *free rider*⁴⁷ justificando-se assim a coação para contribuir e que a conduta de *free rider* seja criminalizada em determinadas circunstâncias⁴⁸.

5. O PARADOXO ENTRE O DEVER DE COOPERAÇÃO E O DIREITO À NÃO-AUTOINCRIMINAÇÃO – NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE⁴⁹

A AT para o exercício da sua atividade detém amplos poderes de inspeção dos quais depende para a obtenção da verdade material (art.º 58º da LGT), realizando todas as diligências provatórias necessárias à obtenção da situação tributária do contribuinte (art.º 63º da LGT), impondo-lhe um dever de colaboração e boa-fé – art.º 9º do RCPITA e art.º 31, n.º

⁴⁵ Idem, ibidem, pág. 257.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Idem, pág. 223 - “*Através do preço o comprador revela, no mercado privado, a atribuição de maior utilidade ao bem que adquire do que a quantia monetária despendida, ou seja, é através dos preços que ocorre o fenómeno económico de revelação de preferências dos privados. Não sendo possível cobrar um preço, não haverá interesse privado na produção daquele bem, ainda que as pessoas lhe atribuam utilidade. Ou seja, ninguém se sente, individualmente, incentivado a revelar a sua preferência, se a sua contribuição for pequena em relação ao custo total do bem, pois, uma vez o bem produzido, todos poderão dele beneficiar. Logo, a atitude mais provável é que cada um fique à espera que os outros contribuam para a produção do bem – esta posição é designada na economia, conforme já apontámos, por *free rider**” – sublinhado nosso.

⁴⁸ Idem, pág. 260.

⁴⁹ No direito anglo-saxónico é conhecido como *privilege against self-incrimination*.

2 e 59º, n.º 2 e 4 da LGT, sendo a falta de colaboração cominada, quando ilegítima, em responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal.

Assim, tanto na doutrina como na jurisprudência, é controvertido se ao abrigo deste dever de colaboração com a AT pode esta usar essa informação como prova no processo criminal fiscal, sem que essa colaboração colida com o direito à não-incriminação. Há autores que consideram importante saber se a recolha de elementos da AT ao abrigo do dever de cooperação foi efetuada antes ou na pendência de processo criminal fiscal e outros consideram que o momento da recolha desses elementos não é relevante, como veremos mais à frente.

Na lei processual penal encontra-se o direito ao silêncio, conforme art.º 61º, n.º 1, al. d) do CPP – “1 - O arguido goza, em especial, em qualquer fase do processo e salvas as exceções da lei, dos direitos de: (...) d) Não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca delas prestar”, sendo reforçado por outros artigos⁵⁰ do CPP onde, para além de identificarem fases do processo onde este princípio se aplica, impõem que deve ser informado, de forma clara, ao arguido o conteúdo deste direito, para que o exerça de forma esclarecida, não podendo o seu silêncio ser contra si valorado (art.º 343º, n.º 1 e art.º 345º, n.º 1 do CPP). Este dever de esclarecer o arguido, quando não cumprido, torna proibida a valoração das declarações e da prova assim obtidas, nos termos do art.º 58º, n.º 2 e 5 do CPP.

A matéria descrita encontra-se na “*convergência entre o direito tributário e o direito processual penal*”⁵¹, áreas do ordenamento jurídico muito complexas que fazem surgir sobre os visados uma confluência de comandos de natureza contrária, i. é, haver a obrigação de prestar declarações ou entregar documentos autoincriminatórios enquanto o direito processual penal ampara o arguido com o direito a não prestar declarações/entrega de documentos que o autoincriminem – *Nemo tenetur se ipsum accusare*⁵².

O princípio *nemo tenetur* não se encontra previsto no texto constitucional de forma expressa, contrariamente ao encontrado em outros ordenamentos⁵³, sendo pacífico entre a

⁵⁰ Art.º 58º, n.º 2; 132º, n.º 2; 141º, n.º 4, al. a); 143º, n.º 2; 144º, n.º 1; 343º, n.º 1 e 345º, n.º 1, do CPP.

⁵¹ Manuel da Costa Andrade, “*Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional*”, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pág. 3, obtido em 16/05/2021 do URI: <http://hdl.handle.net/10316.2/39811>

⁵² Idem, ibidem, pág. 3.

⁵³ Tais como Espanha, Brasil, EUA.

doutrina e a jurisprudência que tal princípio se encontra implícito na Constituição^{54 55}, encontrando-se a dificuldade deste princípio, não na sua consagração na CRP mas qual a sua “*compreensão e alcance*”⁵⁶.

Tanto a doutrina como a jurisprudência se têm debruçado sobre como encontrar o seu alcance de entre as normas jurídicas constitucionais que fundamentam o princípio *nemo tenetur* e na sua decorrência o direito ao silêncio e o direito à não autoincriminação, tendo-se dividido em dois grupos.

No primeiro desses grupos, chamado de corrente *substantiva*, o fundamento destes direitos era encontrado na dignidade da pessoa humana (Art.º 1º CRP) e, ainda dentro deste grupo, os que consideram que estes direitos advêm dos direitos à integridade pessoal e ao desenvolvimento da personalidade (art.º 25º e 26º da CRP), ao considerarem que “*só quando se reconhece ao indivíduo um direito ao silêncio no processo penal se lhe assegura aquela área intocável de liberdade humana, em absoluto subtraída à intervenção do poder estadual*”⁵⁷.

Na segunda corrente, denominada de processualista, os direitos acima referidos são alicerçados nas garantias processuais asseguradas aos arguidos na CRP, concretamente os dispostos nos art.º 20º, n.º 4 e 32º, n.º 2 da CRP (o princípio do processo equitativo e o princípio de presunção de inocência), através dos quais se reconhece e defendem as garantias relativas à consideração do arguido como um verdadeiro sujeito processual⁵⁸. Resulta assim que os direitos ao silêncio e a não autoincriminar-se, dão ao arguido a liberdade de escolher se e como pretende participar na atividade probatória⁵⁹, fruto da sua autonomia, ficando assim realçados os direitos fundamentais da dignidade humana e da liberdade individual, sem que fique demonstrado que são estes direitos o fundamento imediato dos direitos ao

⁵⁴ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, “*Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*”, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 39/40.

⁵⁵ Acórdão do TC n.º 155/07, proc. n.º 695/06, Relator Conselheiro Gil Galvão, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, “*é inquestionável que o citado princípio tem consagração constitucional, conforme resulta da jurisprudência deste Tribunal (cfr., por exemplo, os acórdãos 695/95, 542/97, 304/2004 e 181/2005)*”.

⁵⁶ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 40 e Ac. TC n.º 155/07, idem, “*Não é, portanto, o reconhecimento da consagração constitucional do princípio que suscita dificuldades mas sim, como reconhece Costa Andrade (cfr. Sobre as proibições de prova em processo penal, Coimbra Editora, 1992, pág. 127), “a definição da sua compreensão e alcance”*”

⁵⁷ Dingeldey, JA, 1984, pág. 409 Apud Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 40.

⁵⁸ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 41.

⁵⁹ Sandra Oliveira e Silva, “*Legalidade Da Prova e Provas Proibidas*”, RPCC, Ano 21, N.º 4, 2011, Revista Portuguesa de Ciência Criminal 21.4 (2011): 545–591, nota 61.

silêncio e à não autoinculpação. Basta para tal percebermos que a formulação de dignidade humana está patente de forma indireta/mediata em todas as matérias penais e processuais penais próprias de um Estado de Direito⁶⁰.

A estrutura acusatória do processo penal impõe que o arguido seja considerado como um autentico sujeito processual e as garantias processuais descritas no art.º 32º, n.º 2 e 8 (presunção de inocência) e no art.º 20º, n.º 4 (princípio do processo equitativo) da CRP são o fundamento imediato dos direitos ao silêncio e à não inculpação “*a imputação ao arguido do dever de responder a perguntas sobre os seus antecedentes criminais formulada no início da audiência de julgamento viola o direito ao silêncio, enquanto direito que integra as garantias de defesa do arguido*”⁶¹.

E que no exercício da liberdade de declaração do arguido, esta é analisada na doutrina numa dupla dimensão: numa dimensão positiva que atribui ao arguido toda a liberdade para intervir, declarando o que entender em sua defesa; pela negativa em que “*a liberdade de declaração do arguido veda todas as tentativas de obtenção, por meios enganosos ou por coacção, de declarações auto-incriminatórias*”⁶².

Embora os direitos ao silêncio e à não inculpação devam ser considerados de forma alargada (declarações e apresentação de elementos), contudo, estes direitos não são absolutos podendo ser mitigados, sendo uma das compressões destes direitos, entre outras, os deveres de cooperação perante a AT imposto pelas normas fiscais⁶³.

A aceitação da imposição destas restrições aos direitos aqui controvertidos advém de fundamento constitucional, devendo preencher os seguintes pressupostos: “*estar previsto em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de legalidade; e devem obedecer ao princípio da proporcionalidade e da necessidade*”⁶⁴ – art.º 18º, n.º 2 da CRP, e da apreciação em concreto da natureza dos conflitos controvertidos supõem a procura da solução que mais cabalmente contribua para “*a concordância prática das finalidades em conflito; de modo a*

⁶⁰ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 41.

⁶¹ Acórdão n.º 695/95 do TC.

⁶² Acórdão n.º 695/95; 181/05 e 298/19 do TC (entre outros).

⁶³ Conforme art.º 31º, 59º, 63º da LGT; art.º 9º, 28º e 29º do RCPITA.

⁶⁴ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob. cit., pág. 45.

que de cada uma se salve, em cada situação o máximo conteúdo possível, otimizando os ganhos e minimizando as perdas axiológicas e funcionais”⁶⁵.

Seguindo Manuel da Costa Andrade⁶⁶, é pacífico e consensual que os deveres de colaboração dos contribuintes com AT no procedimento administrativo, porque situados fora do campo do processo penal e limitadores da liberdade geral de ação dos indivíduos^{67 68}, se impõem mesmo quando em presença de elementos (informações e/ou documentos) autoincriminatórios, mesmo considerando que se encontram sujeitos à “coerção” na sua entrega pois considera que estas entregas não caem no âmbito de tutela do *nemo tenetur*, contudo considera também que essa tutela surge quando tais elementos venham a ser utilizados em processo penal⁶⁹, indiferentemente da altura (antes ou depois de instaurado o processo criminal fiscal) em que sejam apresentados⁷⁰.

Resume Manuel da Costa Andrade que não pode confundir-se “*a constitucionalidade dos deveres de cooperação com a administração tributária, mesmo os deveres contrafactivamente assegurados à custa do recurso a reacções criminais (a título, v. g., de Fraude fiscal)*” com “*a constitucionalidade da utilização/valoração daqueles dados em processo criminal instaurado ou a instaurar contra o mesmo contribuinte, que o Tribunal Constitucional qualifica como violação “não desprezível” ao princípio nemo tenetur*”⁷¹.

Contudo, a relativização do *nemo tenetur* em face de obrigações impostas pela lei e na senda de decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), consideram “*moderna (por oposição a uma visão clássica(...))*” esta leitura do *nemo tenetur*⁷².

⁶⁵ Jorge de Figueiredo Dias, “*O novo Código de Processo Penal*”, Textos Jurídicos I, Ministério da Justiça, 1987, pág. 13 apud Cláudia Cruz Santos, “*O Direito Processual Penal Português em Mudança – Rupturas e Continuidades*”, Almedina, 2020, pág. 39.

⁶⁶ Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 18 e seguintes.

⁶⁷ Os deveres de informação e colaboração limitam a liberdade geral de ação do indivíduo (contende com a sua autonomia individual), quando em confronto com os interesses da comunidade e em concreto os do Estado Social – Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 20.

⁶⁸ Sandra Oliveira e Silva, “*O Arguido como Meio de Prova contra si mesmo: Considerações em torno do princípio Nemo Tenetur se Ipsum Accusare*”, Almedina, 2019 – Reimpressão, pág. 587.

⁶⁹ Idem, Ibidem, pág. 587 e 603.

⁷⁰ Vide declaração de voto de Manuel da Costa Andrade no Acórdão 298/2019 do TC.

⁷¹ Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 21/22.

⁷² Vânia Costa Ramos, “*Corpus Iuris 2000 – Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e nemo tenetur se ipsum accusare*”, RMP 108 (2006), pág. 136 apud Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 46.

Isto, em face da dialética entre o Estado e os indivíduos, e no exercício das funções consideradas essenciais de natureza social e coletiva, obriga ao cumprimento de funções de vigilância (inspeções à atividade dos contribuintes) situadas no âmbito do direito penal secundário e onde, a mais das vezes, os arguidos são pessoas coletivas. Tratando-se de indivíduos considera que a visão a operar sobre o *nemo tenetur* deve ser mais próxima da sua definição tradicional⁷³.

Figueiredo Dias e Costa Andrade⁷⁴ consideram que desta forma o direito penal e processual penal acompanha a evolução social e económica, cumprindo-se o princípio da proporcionalidade (art.º 18º, n.º 2 da CRP) na restrição de direitos, liberdades e garantias e o núcleo essencial das garantias processuais, bem como as funções de controlo e vigilância necessários para as tarefas fundamentais do Estado dispostas no art.º 9º, al. a) e d) e no art.º 81º, al. b) da CRP e do sistema financeiro e tributário – art.º 103º e 104º da CRP.

Ainda quanto às restrições ao *nemo tenetur*, há alguma doutrina e jurisprudência que considera que caso o procedimento de recolha de elementos embora coativo não dependa da vontade do arguido, i. é, este for meramente tolerante em relação a tais ações e sem que dependam de qualquer colaboração sua, estes procedimentos encontram-se fora do âmbito deste princípio. Neste sentido, considera Sandra Oliveira e Silva que:

“as declarações fiscais, a contabilidade ou escrita, as faturas e recibos de transações e outros documentos que os contribuintes estão legalmente obrigados a conservar e a exhibir (...) constituem importantes meios de prova do cometimento de eventuais infrações fiscais, repousando sobre eles (...), o cerne da informação probatória e, portanto, o próprio ato judicativo (no sentido que a decisão seria inevitavelmente de absolvição caso tais elementos, fornecidos pelo contribuinte de forma coativa antes do nascimento da suspeita, não pudessem ser valorados no processo penal). A sua utilização probatória torna-se, à satisfação dos fins ou interesses do próprio sistema tributário. Podendo mesmo justificar um regime especial para os crimes tributários (...), diferente do que em geral vale para as demais manifestações da criminalidade”⁷⁵.

Esta autora revela que os documentos que possam ser incriminadores, mas legalmente obrigatórios, podem ser entregues mesmo de forma coativa, não ofendendo o *nemo tenetur*, desde que elaborados de forma prévia e voluntária e que sejam necessários ao cumprimento das funções de vigilância, acrescentando que assim não sendo “*os poderes de*

⁷³ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 47.

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág. 612/3.

*vigilância reconhecidos às autoridades administrativas seriam inúteis: os indivíduos e entidades respeitadores das normas não precisariam de controlo e contra os prevaricadores não seria possível reagir*⁷⁶.

Em sentido concordante, Helena Bolina que considera que “*mais em concreto, é alegado que a utilidade da vigilância pública se esvaziaria de sentido se a violação das prescrições substantivas ficasse sem consequências (mormente contraordenacionais), sendo que a inutilização probatória dos elementos documentais antes entregues em cumprimento dos deveres de colaboração e o recurso aos mecanismos das buscas e apreensões para obter (as mesmas) provas das infrações corresponderia a uma «densificação formalista do direito à não autoincriminação», suscetível de provocar, nos setores que envolvem «condutas de massas» ou operações altamente complexas, a paralisação dos serviços de fiscalização e justiça e, pior a própria imunidade prática dos prevaricadores, impedindo a realização dos valores e a prossecução dos interesses a que a instituição de regimes regulados está preordenada*”⁷⁷.

Mais, continua esta autora, “*a posição contrária, que sustenta a proibição de valoração em processo de contraordenação de documentos entregues ao abrigo dos deveres de supervisão, mas admite a utilização desses mesmos elementos se eles forem posteriormente recolhidos no âmbito de uma busca às instalações da entidade – defendida, entre outros, por A. Silva Dias/V. Costa Ramos, O direito à não auto-inculpação, 76 – constitui «uma densificação formalista do direito à não incriminação» (op. cit., 416)*”⁷⁸, sublinhando esta autora que, em caso de recusa do visado, podem sempre ser mais tarde realizadas buscas e apreensões, com as consequentes cominações pela recusa, e a paralisação da atividade e a produção de danos reputacionais, (des)vantagens que haviam já sido identificadas acima citando Mário Januário⁷⁹.

Este entendimento foi considerado no acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH), em sentença de 17/12/1996, no caso *Saunders v. United Kingdom* onde⁸⁰:

⁷⁶ Idem pág. 834/5.

⁷⁷ Helena Bolina, “*O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados à luz da aplicação subsidiária do processo penal aos processos de contra-ordenação no mercado de valores mobiliários*”, RCEJ 14 (2010), pág. 415/6 apud Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág.839 e anotação 1917.

⁷⁸ Helena Bolina, ob.cit., pág. 426 apud Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág.839 e anotação 1916.

⁷⁹ Vide acima pág. 19/20.

⁸⁰ No mesmo sentido veja-se o Acórdão n.º 155/2007 do TC.

“O direito à não autoincriminação concerne, em primeiro lugar, ao respeito pela vontade de um acusado em manter o silêncio. Tal como é interpretado na generalidade dos sistemas jurídicos das Partes contratantes da Convenção, o mesmo não abrange a utilização, em quaisquer procedimentos penais, de dados que possam ser obtidos do acusado recorrendo a poderes coercivos, contanto que tais dados existam independentemente da vontade do suspeito, tais como, inter alia, os documentos adquiridos com base em mandado, as recolhas de saliva, sangue e urina, bem como de tecidos corporais com vista a uma análise de ADN”

Em sentido contrário, referem Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos que *“só por ironia se pode sustentar que as declarações orais dependem da vontade do indivíduo e as colheitas de ar expirado ou de urina não”*⁸¹.

Sandra Oliveira e Silva acrescenta que nestes casos pode ainda considerar-se dois tipos de situações que considera resultados diferentes na entrega de documentos autoincriminatórios, recusando os critérios tradicionais de distinção (colaboração ativa/tolerância passiva, dependência ou independência de vontade)⁸², obtidos da análise da jurisprudência norte-americana. Da análise que esta Autora realizou ao caso *Fisher v. United States*, o Supremo Tribunal Federal conclui de forma inequívoca que o *privilege against self-incrimination* não impede a entrega coativa de documentos incriminatórios, considerando que a entrega de documentos não se confunde com a sua elaboração e desde que esta tenha sido voluntária e realizada sem qualquer ação enganosa⁸³. Contudo, do ato de entrega aquele tribunal concluiu ainda que ele contém *“aspectos comunicativos próprios, alheios ao conteúdo comunicativo dos documentos”* ao considerar que o visado *“admite tacitamente que (1) os papéis pretendidos existem, (2) estão na sua posse ou sob o seu controlo, (3) são os descritos na notificação”*, sendo estas afirmações com o ato-de-entrega que pode contender com o princípio, ao ter que se perceber qual o grau de conhecimento das autoridades sobre esses documentos – se eles são já do conhecimento seguro dos investigadores e constituírem um *“dado adquirido ou uma conclusão antecipada (foregone conclusion)”* ou se pelo contrário ainda são meras prospeções probatórias (as chamadas *fishing expeditions*), apenas sendo aceites como não abrangidas pelo princípio as *foregone conclusions*, e desde que os investigadores consigam mostrar o seu conhecimento prévio à

⁸¹ Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, *“O Direito à não Auto-inculpação (Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Português”*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 24/25.

⁸² Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág. 687.

⁸³ Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág. 816.

sua existência, a posse e a “*autenticidade dos documentos pretendidos com razoável especificidade (reasonable particularity)*”⁸⁴.

É entendimento maioritário da doutrina e da jurisprudência que o *nemo tenetur* pode ceder perante a situação concreta em função dos interesses revelados e atentos ao conteúdo essencial dos interesses antagônicos e ao princípio da proporcionalidade – art.º 18, n.º 2 da CRP, como por exemplo, nos exames ao ADN; teste alcoolémia; responder com verdade sobre os dados de identificação, entre outros⁸⁵.

Impende sobre os OPC a obrigatoriedade de, havendo já indícios claros (fundados) de existência de crime, proceder à instauração do respetivo processo criminal fiscal para que não se considere que protelaram a notícia crime de forma “estratégica” no sentido de recolher prova autoincriminatória ao abrigo do dever de cooperação mas para fundamentar o processo criminal fiscal a instaurar⁸⁶. Tal forma de operar tem vindo a ser considerada como se de operações “ocultas”/meios enganosos se tratasse, que sem a devida autorização judicial é ilegal⁸⁷, sendo desta forma os elementos recolhidos cominados com a não valoração no processo criminal fiscal, conforme dispõe o art.º 126º, n.º 2, al. a) do CPP. Pelo contrário, se o OPC, dando uso à lealdade na relação entre fiscalizador/fiscalizado, der a conhecer ao suspeito da instauração do respetivo processo criminal ou constituindo-o arguido, ultrapassa a limitação imposta na valoração das *declarações* prestadas pois este estará ciente inequivocamente de que as suas declarações o poderão incriminar⁸⁸.

6. PESSOA COLETIVA - PROCESSO CRIMINAL FISCAL E O *NEMO TENETUR*

Nos termos do art.º 7º, n.º 1 do RGIT “*as pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis*

⁸⁴ Idem, pág. 817.

⁸⁵ Jorge de Figueiredo Dias/Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 45.

⁸⁶ Neste sentido, considerando que seria a “*introdução de um fator de transparência e lealdade*” nas relações entre o Estado e o contribuinte Sandra Oliveira e Silva, ob.cit., pág. 607/8.

⁸⁷ Neste sentido, acórdãos 340/2013 e 298/2019 do TC.

⁸⁸ Neste sentido acórdão 461/2011 e 298/2019 do TC.

*pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo*⁸⁹.

A nova redacção dada ao art.º 11º, n.º 2 al. a) e b) do CP, pela Lei 94/2021 de 21/12⁹⁰, passou a dispor que as pessoas coletivas são responsáveis quando os crimes sejam cometidos em seu nome *ou por sua conta e no seu interesse direto ou indireto* por pessoas que nelas ocupem uma posição de liderança; ou por quem aja *em seu nome ou por sua conta e no seu interesse direto ou indireto*, sob a autoridade das pessoas referidas na alínea anterior, em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem. Desta forma, também as pessoas coletivas podem ser constituídas arguidas nos termos do art.º 57º, n.º 1 do CPP ou sempre que exigida pelo art.º 58º do CPP.

O RGIT e o CP seguem um modelo de imputação de hetero-responsabilidade, também conhecido por modelo de responsabilidade derivada, vicarial ou indireta⁹¹, que implica que *“a imputação do facto criminoso é mediatamente dirigida à pessoa coletiva através da conduta de certas pessoas físicas que a representam e que actuam em nome e no interesse colectivo”*⁹².

A responsabilidade das pessoas coletivas pode ser excluída, nos termos do art.º 7º, n.º 2 do RGIT, quando *“o agente tiver actuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito”*, não excluindo a responsabilidade individual das pessoas físicas que atuam em nome e no interesse coletivo, conforme dispõe o art.º 7º, n.º 3 do RGIT.

Na formulação deste trabalho questionámo-nos sobre se as pessoas coletivas podem beneficiar do direito ao silêncio e de não se autoincriminarem, mas para que isso aconteça têm que prestar *declarações*⁹³. Ora, as declarações de pessoa coletiva são realizadas por quem tenha capacidade/poder para as representar, contudo, tanto o CPP como o RGIT são omissos, na redacção ainda em vigor, quanto a quem incumbe a representação das pessoas coletivas em processo criminal.

⁸⁹ Esta da redacção do RGIT é diferente da redacção existente no art.º 11º, n.º 2 do CP, onde é feita a exclusão da responsabilidade do Estado, de pessoas coletivas com prerrogativas de poder público e de organizações de direito internacional público, pelo que aqui não deve valer essa exclusão.

⁹⁰ Esta redacção ainda não está em vigor pois esta Lei prevê a sua vigência após decorridos 90 dias da sua publicação no DRE, conforme art.º 16º da Lei 94/2021, de 21/12, ou seja, a 21/03/2022.

⁹¹ Susana Aires de Sousa, *“Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa”*, Almedina, 2019, pág. 90.

⁹² Idem, *ibidem*, pág. 105.

⁹³ Em itálico para sinalizar que as declarações que nos referimos podem ser verbais ou mediante entrega de documentos/elementos.

Até esta data, tem-se recorrido ao disposto nos art.º 25º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC) - “*As demais pessoas coletivas e as sociedades são representadas por quem a lei, os estatutos ou o pacto social designarem*” e art.º 26º do CPC para identificar quem as pode representar - “*Salvo disposição especial em contrário, os patrimónios autónomos são representados pelos seus administradores e as sociedades e associações que careçam de personalidade jurídica, bem como as sucursais, agências, filiais ou delegações, são representadas pelas pessoas que ajam como diretores, gerentes ou administradores*”⁹⁴.

No entanto, aprovada a Lei 94/2021, de 21/12⁹⁵ que alterou entre outros o CPP, solucionou as lacunas acima identificadas, passando a prever no art.º 57º do CPP, no seu n.º 4 que sendo constituída arguida pessoa coletiva é representada por quem esta indicar ou, não o fazendo, por quem a lei designar, sem que possa ser pessoa singular que também seja arguido no processo (n.º 9). No caso de entidades sem personalidade jurídica cabe a quem atue em seu nome como diretor, gerente ou administrador, ou na sua falta, pessoa escolhida pela maioria dos sócios (n.º 5 e 9). Nas situações de cisão ou fusão de sociedades cabe aos representantes das entidades cindidas ou fundida a representação (n.º 6, 7 e 9). Refere ainda que no caso de sociedades que se extingam ou seja declarada a sua insolvência, mantem-se como representante quem estava designado para o efeito (n.º 8 e 9).

O representante no processo da pessoa coletiva arguida fica impedido de prestar declarações como testemunha (art.º 133º, n.º 1, al. e) do CPP na redação da Lei 94/2022, de 21/12), ficando também os membros dos órgãos de administração da pessoa coletiva ou entidade equiparada que não a representam no processo habilitados com a possibilidade de se recusarem a prestar depoimento (art.º 134º, n.º 1, al. c) do CPP na redação da Lei 94/2022, de 21/12).

Nos termos do art.º 12º, n.º 2 da CRP, as pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza. No que ao processo penal diz respeito, tem sido doutrinariamente aceite que as garantias de processo criminal previstas no art.º 32 da CRP são compatíveis com a natureza de todas as pessoas coletivas embora não sejam

⁹⁴ Despacho PRG n.º1/2011 de 10-10-2011 – “*1. Nos casos em que existam fundadas suspeitas da prática de factos ilícitos penalmente imputáveis a uma pessoa colectiva, os Magistrados e Agentes do Ministério Público deverão instruir o órgão de polícia criminal, no qual deleguem competência para a investigação ou a realização de diligências, no sentido de procederem à sua constituição como arguida, através dos seus actuais representantes legais*”.

⁹⁵ Mas apenas em vigor passados 90 dias da sua publicação – 21/03/2022.

considerados nos mesmos termos⁹⁶ que para as pessoas singulares. A jurisprudência constitucional tem considerado como sendo incompatíveis aqueles direitos que apenas fazem sentido nas pessoas singulares (por ex. direito à vida) e ainda que determinado direito seja compatível não valerá da mesma forma (Por exemplo, não é considerado pela doutrina aplicável às pessoas coletivas a inviolabilidade do domicílio por ter natureza pessoal, gozando a sede e as instalações da pessoas coletivas de outro tipo de direitos como proteção – por ex. liberdade de empresa e liberdade de associação⁹⁷)⁹⁸. Quanto ao acesso aos tribunais – art.º 20º, n.º 1 da CRP, o TC tem considerado que é compatível com a natureza das pessoas coletivas⁹⁹.

Para o direito à não autoincriminação, o acórdão 298/2019 do TC considerou que “*independentemente de saber se a proteção proporcionada pelo parâmetro enunciado vale na mesma medida para os entes coletivos*”, ou seja, podem beneficiar do princípio *nemo tenetur*, sendo aplicável às pessoas coletivas nos mesmos moldes em que é aplicável às pessoas singulares, incluído que está implicitamente nas garantias de defesa próprias do processo penal (art.º 32º, n.º 1 do CRP)¹⁰⁰.

Embora seja esta a opinião da maioria da doutrina, contudo, há autores que consideram que o direito ao silêncio “*não abrange o direito a recusar a entrega de documentos que estejam em seu poder*” e continua dizendo que “*nem obsta a que a CMVM continue a recolha de prova usando os poderes legais de que dispõe para o efeito. (...) o arguido tem o direito ao silêncio relativamente a factos ou elementos que o podem responsabilizar, mas já não pode ocultar ou dissipar factos ou elementos relativos a outras pessoas ou relativamente à entidade colectiva a que pertence*”¹⁰¹, também neste sentido Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade¹⁰².

Relembrando o entendimento que foi considerado no acórdão do TEDH, no caso *Saunders v. United Kingdom* já acima identificado, aludindo aos elementos obtidos correspondentes a zonas de proteção mais periféricas onde:

⁹⁶ MARIA JOÃO ANTUNES, “*Processo Penal e Pessoa Coletiva arguida*”, Almedina 2020, Reimpressão, pág. 48.

⁹⁷ Acórdão 593/2008, de 10/12 do TC.

⁹⁸ MARIA JOÃO ANTUNES, ob.cit., pág. 49.

⁹⁹ Acórdão 216/2010 do TC.

¹⁰⁰ MARIA JOÃO ANTUNES, ob.cit., pág. 54.

¹⁰¹ Frederico de Lacerda da Costa Pinto, “*Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*”, Almedina 2009, pág. 96.

¹⁰² Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, ob.cit., pág. 44.

“O direito à não autoincriminação concerne, em primeiro lugar, ao respeito pela vontade de um acusado em manter o silêncio. Tal como é interpretado na generalidade dos sistemas jurídicos das Partes contratantes da Convenção, o mesmo não abrange a utilização, em quaisquer procedimentos penais, de dados que possam ser obtidos do acusado recorrendo a poderes coercivos, contanto que tais dados existam independentemente da vontade do suspeito, tais como, inter alia, os documentos adquiridos com base em mandado, as recolhas de saliva, sangue e urina, bem como de tecidos corporais com vista a uma análise de ADN”, sublinhado nosso.

Neste sentido, o voto de vencido, no acórdão 298/2019 do TC, onde o arguido era uma pessoa coletiva, da Conselheira Maria Clara Sottomayor do qual destacamos:

“Pese embora o direito ao silêncio e à não auto-incriminação seja um princípio fundamental implícito, incluído nas garantias de defesa do arguido próprias do processo penal (artigo 32.º, n.º 1, da Constituição; Acórdãos n.ºs 695/95, 461/2011 e 340/2013), entendo que ele se reporta, por excelência, no seu núcleo fundamental, à oralidade processual, representando a entrega de documentos uma zona periférica do princípio, caracterizada como menos valiosa em termos axiológicos”, sublinhado nosso.

Com interesse também, o descrito acima nas páginas 28 e 29, relativo as considerações realizadas por Sandra Oliveira e Silva, no que à recolha de documentos pelos OPC diz respeito em função de estes os já conhecerem ou não, consoante se conclua serem “*foregone conclusions*” ou “*fishing expeditions*”.

7. A JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL RECENTE NO ÂMBITO DOS PROCESSOS CRIMINAIS FISCAIS

A jurisprudência constitucional recente sobre processos criminais fiscais resulta dos acórdãos n.º 340/2013 e n.º 298/2019. Analisemos mais detalhadamente cada um deles.

7.1 ACÓRDÃO N.º 340/2013, DE 17/06 DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

O acórdão n.º 340/2013 do TC, no qual foi relator o Conselheiro João Cura Mariano, considerou como objeto do processo:

“neste recurso deve proceder-se à fiscalização da norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), e 125.º, do Código de Processo Penal, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º,

n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte”

Para análise do mérito, o Tribunal começa por convocar os deveres de cooperação entre o fisco e o contribuinte, nos termos do art.º 31º, n.º 2, 59º, n.º 4 e 63º da LGT, concretizados mais detalhadamente nos art.º 9º (dever mútuo de cooperação), 28º (garantias de eficácia) e 29º (prerrogativas e faculdades) do RCPITA, referindo também que nos termos do art.º 30º do RCPITA, respeitando o princípio da proporcionalidade, pode a AT adotar medidas cautelares de aquisição e conservação da prova.

Constata que o direito ao silêncio está consagrado na legislação processual penal, estando-lhe intimamente associado o direito à não autoincriminação, no sentido de não contribuir para a sua incriminação – *nemo tenetur se ipsum accusare*. A Constituição não prevê de forma expressa este princípio, contudo, tanto a doutrina como a jurisprudência o reconhecem implicitamente no texto constitucional.

Assim, este direito encontra-se incluído nas garantias de defesa assegurado pelo processo penal – art.º 32º, n.º 1 da CRP, sem que deixe de proteger de forma mediata a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais conexos¹⁰³, sendo este princípio – *nemo tenetur*, uma marca clara do processo penal de estrutura acusatória que garante ao arguido uma participação como sujeito processual, fundado nos seus direitos de defesa e tratado com a presunção de inocência, decidindo de forma livre o se e o como quer participar perante a matéria controvertida no processo.

O direito ao silêncio subdivide-se em diversos corolários quando em presença de situações que exijam a prestação de declarações e entrega de documentos, sendo o seu objetivo primordial impedir que recaia sobre o arguido a obrigação de entregar meios de prova que sirvam para a sua condenação, desconsiderando essa prova quando exista aproveitamento da colaboração quando imposta. Contudo este direito não é absoluto, podendo ser legalmente restringido em determinadas circunstâncias.

O objeto deste processo não trata de concluir sobre o dever de entrega de documentos autoincriminatórios, mas a utilização no processo penal de documentos obtidos no processo

¹⁰³ “direitos à integridade pessoal, ao livre desenvolvimento da personalidade e à privacidade”.

de inspeção anterior através do dever de cooperação, onde a AT desenvolvia os seus poderes inspetivos para a determinação da situação tributária.

Tornando-se evidente que os documentos facultados no procedimento de inspeção, havendo sujeição a responsabilidade contraordenacional ou penal, faz surgir tensões entre este dever de cooperação com o princípio *nemo tenetur*, faltando saber se esta compressão do direito é permitida.

No nosso ordenamento jurídico os poderes de fiscalização para apuramento da situação tributária e os poderes de investigação no âmbito de processos penais fiscais, encontram-se atribuídos às mesmas entidades, conforme dispõem os art.º 40º, n.º 2, 41º, n.º 1, al. a) e b), art.º 52º e 59º do RGIT, correndo-se o risco de o procedimento de inspeção servir de trabalho preparatório para a instauração do procedimento criminal.

Quando exista confronto entre princípios constitucionalmente protegidos há que harmonizá-los em concreto através de uma concordância prática, passando pela verificação do disposto no art.º 18º, n.º 2 da CRP, ou seja, estarem tais compressões do direito dispostas em lei prévia e expressa, respeitando a exigência de legalidade e obedecendo ao princípio da proporcionalidade, salvaguardando outros direitos ou interesses protegidos pela Constituição.

Dos acórdãos proferidos pelo TEDH salientou os “*casos Funke v. França (Acórdão de 25 de Fevereiro de 1993)*, *J.B. v. Suíça (Acórdão de 3 de Maio de 2001)* e *Shannon v. Reino Unido (Acórdão de 4 de Outubro de 2005)*” onde este tribunal considerou que a aplicação de sanções por falta de colaboração quando já havia suspeitas de prática de ilícitos criminais era contrária ao art.º 6 da Convenção. No mesmo sentido decidiu este tribunal sobre o caso “*Saunders v. Reino Unido (Acórdão de 17 de Dezembro de 1996)*” onde havia sido recolhida prova em investigação não criminal, com a colaboração do arguido sob coerção e sanções, quando também já havia indícios de prática de ilícitos criminais.

Contudo, a jurisprudência constitucional (ex: Acórdão 461/11) tem admitido que é uma compressão admissível do princípio *nemo tenetur*, a utilização em processo contraordenacional de elementos recolhidos pela Autoridade da Concorrência nas suas atividades de fiscalização e supervisão, havendo autores na doutrina concordantes¹⁰⁴. Refere

¹⁰⁴ Figueiredo Dias, Costa Andrade e Costa Pinto, em pareceres publicados em “Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova”, Almedina, 2009.

o tribunal que a compressão descrita resulta de lei expressa e prévia, com carácter abstrato, respeitando o princípio da legalidade e as restrições impostas destinam-se a salvaguardar outros direitos com tutela constitucional:

“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”.

Considerando o Tribunal que se assim não fosse, e inutilizando-se os elementos obtidos no procedimento de inspeção, poderia levar a que o cumprimento da lei na fase inspetiva impedisse o cumprimento da lei na fase sancionatória, abalando de forma sensível o sistema jurídico com tal antinomia. Assim, a restrição operada respeita também o princípio da proporcionalidade, sendo um meio idóneo para a obtenção de um sistema fiscal mais eficiente:

“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”, sublinhado nosso.

Referindo-se no que respeita aos “mecanismos flaqueadores” ao disposto no art.º 63º, n.º 5 da LGT, ao prever que é legítimo ao contribuinte não cooperar com a

Administração na realização de diligências quando estas, entre outras, violem os direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias, previstos na Constituição. Utilizando o contribuinte estes argumentos, a diligência só prossegue após autorização concedida pelo tribunal de comarca competente, através de pedido fundamentado da AT – art.º 63º, n.º 6 da LGT, considerando o Tribunal que o contribuinte “*não está colocado, pura e simplesmente, perante a alternativa de cumprir o dever de cooperação*” e, para além do referido, pode o contribuinte solicitar a constituição como arguido nos termos do art.º 59º, n.º 2 do CPP.

Assim, o Tribunal concluiu não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, d), e 125.º, do CPP, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal fiscal movido contra o contribuinte.

7.2 ACÓRDÃO N.º 298/2019, DE 15/05 DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

No acórdão n.º 298/2019 do TC, no qual foi relator o Conselheiro Pedro Machete, foi considerado como objeto do processo:

“a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea a), todos do Código de Processo Penal, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e no artigo 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo”

Para análise do mérito da ação, o tribunal começa por referir que a argumentação do requerente se centra na violação dos direitos do arguido ao silêncio e à não autoincriminação, fazendo referência ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e ao acórdão n.º 340/2013 do TC, pretendendo através destes argumentos enquadrar a questão de (não) constitucionalidade, considerando também que a análise a realizar não sofre qualquer alteração se se considerar pessoas singulares ou coletivas.

Ora, o direito ao silêncio e o direito à não incriminação são elementos característicos de um processo penal de estrutura acusatória, sendo o primeiro a prerrogativa atribuída ao

arguido de apenas falar se assim o entender sobre os factos que lhe são imputados, para que este não se torne instrumento da própria condenação. O segundo direito referido – direito à não autoincriminação, visa impedir que o arguido se torne em meio de prova através da colaboração não voluntária imposto por meios coercivos ou enganosos.

Tanto a jurisprudência nacional como o TEDH têm reafirmado que este princípio se relaciona intrinsecamente com o respeito pela vontade do arguido sobre se presta ou não declarações, tendo duas dimensões: “na sua dimensão positiva, implica que *tenha de se garantir ao arguido a oportunidade efetiva de se pronunciar contra os factos que lhe são imputados, em ordem a infirmar as suspeitas ou acusações que lhe são dirigidas; já na mencionada dimensão negativa, a liberdade de declaração protege o arguido contra o exercício de poderes coercivos tendentes a obter a sua colaboração na autoincriminação, nomeadamente mediante a utilização de meios enganosos ou a coação*”¹⁰⁵.

O conteúdo material desta autodeterminação na condução da defesa do arguido, é assegurado através da obrigação de se lhe prestar esclarecimentos por parte das autoridades judiciárias e dos OPC, durante as diversas fases do processo e na realização de diligências, sendo nulas as provas que sejam obtidas através de meios enganosos ou coercivos. Desta forma, para além do direito ao silêncio também as formas de produção de prova mais instrumentais são abrangidas por esta proteção, considerando o tribunal que, mesmo que não exista ainda processo penal mas já existam indícios da prática de infrações, encontram-se já abrangidas todas as formas de colaboração pelo *nemo tenetur*. Justificando-se a obrigatoriedade de os OPC e as autoridades judiciárias prestarem esclarecimentos ou advertências aos suspeitos/arguidos, elucidando-os, para que possam, de forma esclarecida, decidir pela colaboração com a investigação pois caso contrário a prova obtida não será valorada.

A Constituição não prevê de forma expressa o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, contudo tanto a doutrina como a jurisprudência constitucional o consideram previsto implicitamente na Constituição.

É pacificamente aceite que este direito à não autoincriminação parte do direito ao silêncio, desdobrando-se em vários corolários, concretamente quando esteja em apreço a

¹⁰⁵ MANUEL DA COSTA ANDRADE, Sobre as proibições de prova em processo penal, Coimbra Editora, Coimbra, 1992, p. 120 e ss. apud acórdão 298/2019 do TC.

prestação de informações, entrega de prova e outras formas de colaboração correspondentes a *zonas de proteção mais periféricas* (vide acórdãos n.º 461/2011 e n.º 340/2013), sendo assim claro que o princípio *nemo tenetur* opera de duas formas: “preventivamente, impedindo soluções que façam recair sobre o arguido a obrigatoriedade de fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua condenação; e, repressivamente, proibindo a valoração de meios de prova recolhidos com aproveitamento duma colaboração imposta ao arguido”¹⁰⁶.

Consideram-se, assim, incluídos nas garantias de defesa do processo penal (art.º 32º, n.º 1 da CRP e acórdãos n.ºs 695/95, 461/2011 e 340/2013), protegendo também embora de forma mediata a dignidade da pessoa humana e outros direitos fundamentais conexos. O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é uma característica clara do processo penal de estrutura acusatória, considerando-se o arguido um sujeito processual e não objeto processual, sendo-lhe reconhecidos verdadeiros direitos de defesa e de presunção da inocência, sendo este que decide a posição que quer adotar (autodeterminação) sobre a matéria objeto do processo.

Contudo, este princípio não é absoluto, admitindo-se que em certas situações pode ser comprimido no processo penal na realização de determinados exames e diligências que exijam a colaboração do arguido¹⁰⁷. As imposições de deveres de colaboração, através da existência de sanções em caso de incumprimento, relacionadas com a regulação económica e social do Estado, são também restrições ao princípio *nemo tenetur* conhecidas e aceites, na obtenção de declarações e elementos de prova, no exercício de poderes pelas autoridades reguladoras:

*“Reconhece-se, nesses casos, que a garantia da capacidade funcional das autoridades administrativas em ordem à realização das respetivas atribuições exige uma lógica de continuidade de atuação: por razões de eficiência, a competência sancionatória funciona como condição de eficácia da própria função de fiscalização ou supervisão, sendo a colaboração dos particulares com as autoridades imposta no pressuposto de que existem “vasos comunicantes” entre as duas vertentes da atuação administrativa”*¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Idem.

¹⁰⁷ Tais como a obrigatoriedade de responder a perguntas sobre a sua identidade (art.º 61º, n.º 3, al. b do CPP); a obrigatoriedade de realizar exame de alcoolémia ou de substâncias psicotrópicas no domínio rodoviário (art.º 152º, n.º 3 do Código da Estrada); a obrigatoriedade de sujeição do arguido a exames no âmbito de perícias médico-legais quando ordenados pela autoridade judiciária competente, prevista pela Lei 45/2004, de 19 de agosto; a sujeição a testes de ADN (art.º 8 da Lei 5/2008, de 12/02), entre outros.

¹⁰⁸ Acórdão 298/2019 do TC.

Para que sejam permitidas, tais restrições têm que respeitar o disposto no art.º 18º, n.º 2 e 3 da CRP, ou seja, têm que estar previstas em lei prévia (princípio da legalidade), de carácter geral e abstrato, respeitar a proporcionalidade (princípio) e não podem ser retroativos nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais. Uma vez respeitados estes limites, os elementos solicitados ao abrigo do dever de colaboração são exigíveis e a sua não entrega é punível nos termos da lei, sendo os elementos assim obtidos considerados prova não proibida e valorados regularmente (art.º 125º do CPP).

Assim, a boa-fé entre fiscalizador e fiscalizado impõe que havendo início de procedimento contraordenacional ou criminal seja comunicado de forma expressa ou até pela constituição como arguido para que não restem dúvidas de que os elementos a recolher/declarações a prestar servirão para o incriminar, alterando-se o *paradigma de relacionamento* (acórdão n.º 461/2011 do TC). Contudo, o direito ao silêncio – art.º 61º, n.º 1, al. d) do CPP, no seu sentido mais restrito – declarações verbais/escritas do arguido, é absoluto e intransponível, não lhe sendo possível restrições e considerando-se a recusa legítima, caso contrário (coação para a prestação de declarações) transforma em ilegais as declarações prestadas tendo como consequência a impossibilidade de serem valoradas no processo sancionatório.

Contudo, a coerção associada ao dever de colaboração, na jurisprudência do TEDH, não conduz necessariamente à violação do art.º 6º da Convenção, mesmo que de forma hipotética e remota seja possível instaurar um processo sancionatório onde se usaria a informação¹⁰⁹.

Há que distinguir as situações em que é exercida coerção sobre o arguido para a obtenção de informações em processo sancionatório ou quando ainda não existindo tal processo seja já seguro que venha a existir “*por ser antecipável logo no momento em que o pedido de colaboração é feito, afeta substancialmente essa pessoa com uma carga acusatória (ou seja, nesses casos a instauração do procedimento sancionatório já não é meramente remota ou hipotética)*”; e os casos onde a informação foi obtida fora do processo criminal através de meios coercivos e utilizada neste¹¹⁰. Nestes casos, o acórdão n.º 340/2013

¹⁰⁹ Idem.

¹¹⁰ Idem.

fez referência a vários acórdãos do TEDH onde se concluiu que desta forma a obtenção da informação por meios coercivos violava o disposto no art.º 6º da Convenção, mesmo quando ainda não havia processo criminal/sancionatório mas já eram evidentes as suspeitas que recaiam sobre o indivíduo, nomeadamente, no caso *Saunders v. Reino Unido* [Acórdão de 17 de dezembro de 1996].

Para o caso controvertido, são importantes analisar os deveres de colaboração para com a inspeção tributária e as consequências na utilização como prova os documentos obtidos em procedimento inspetivo no procedimento criminal. Os deveres de colaboração com a AT são essenciais para que através da atividade inspetiva consiga verificar a situação tributária dos contribuintes, contudo, e diferentemente das entidades reguladoras que investigam e podem aplicar sanções, a AT quando investiga no procedimento criminal fiscal encontra-se subordinada ao MP (art.º 219º, n.º 1 da CRP). De igual forma diferente, o dever de colaboração com a AT resulta de “*um dever fundamental autónomo imediatamente decorrente da própria ideia de Estado como comunidade política (cf. os artigos 103.º e 104.º da Constituição; nestes termos, v. VIEIRA DE ANDRADE, Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2012, p. 151)*”¹¹¹.

E continua o tribunal citando Casalta Nabais:

“Com efeito, um estado para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objetivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos (originários ou primários), atualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social. [...]”

E cita o acórdão n.º 340/2013, onde aquele tribunal havia reconhecido a importância do sistema fiscal na constituição¹¹².

Dever acessório à obrigação principal de pagar impostos (art.º 31º, n.º 1 da LGT) é o previsto no art.º 31º, n.º 2 da LGT, estando nele bem patente o dever de colaboração dos contribuintes com a AT para o apuramento da situação tributária, nomeadamente, através da “*apresentação de declarações, exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações*”, sendo considerado relevante ao

¹¹¹ Idem.

¹¹² Vide página 35 acima.

ponto de prever a incriminação como fraude fiscal das condutas dos contribuintes que sejam suscetíveis de causar diminuição das receitas tributárias, nomeadamente, por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar nos livros da contabilidade ou em declarações apresentadas ou prestadas para que a AT “*especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável*” – art.º 103º, n.º 1, al. a) do RGIT.

Sendo “*natural que, como consequência do sistema de autoliquidação dos tributos, a Administração Tributária goze de amplas faculdades para pedir informações que visam comprovar o facto tributário em questão e que o contribuinte exterioriza através das suas declarações tributárias. Este dever de colaboração decorre naturalmente do dever geral de colaboração dos administrados com a Administração em vista da satisfação dos interesses públicos do Estado*”¹¹³.

A colaboração entre a AT e os contribuintes é uma relação recíproca de confiança e boa-fé, conforme dispõe o art.º 59º, n.º 1 a 4 da LGT:

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

2 - Presume-se a boa fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente: [...]

c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;

d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;

e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei; [...]

j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem;

l) A comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.

m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;

n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detete a prática de uma infração de natureza não criminal.

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”.

¹¹³ Germano Marques da Silva, “Direito Penal Tributário”, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2018, p. 175 apud Acórdão 298/2019 do TC.

Reforçado pelo disposto no art.º 48º, n.º 2 do CPPT onde 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*” e no art.º 9º, n.º 1 do RCPITA em que a “*inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação*”.

Desta forma e para que os deveres de colaboração sejam reforçados prevê o art.º 113º do RGIT que “*Quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de € 375 a € 75000*”, estando também disposto no art.º 32º, n.º 1 do RCPITA que a recusa de colaborar com a inspeção tributária, se ilegítima, faz incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal.

Neste âmbito e por “*norma, o objetivo primário das fiscalizações empreendidas pela Administração Tributária não é o de indagar possíveis infrações penais ou contraordenacionais cometidas pelos contribuintes, mas apurar a sua situação tributária e liquidar os impostos que porventura se encontrem em falta. Para que tal tarefa possa desenrolar-se em condições de eficácia é imprescindível a colaboração das pessoas fiscalizadas, mediante prestação de informações, entrega de documentos, apresentação da contabilidade, etc. Tudo exigências que as leis tributárias impõem à sociedade e que o RGIT reforça com a cominação de coimas para a sua violação. Se da atividade fiscalizadora puder resultar a imputação de crimes ou contraordenações fiscais é essa, em todo o caso, uma consequência reflexa*”¹¹⁴, sublinhado nosso.

A questão constitucional suscitada, resulta da ligação entre os dois procedimentos – inspetivo e criminal, e dos seus princípios antagónicos – princípio da colaboração e o *nemo tenetur*.

O princípio da colaboração encontra-se disposto, de forma geral, no art.º 59º, n.º 4 da LGT, tendo o art.º 63º, n.º 1 da LGT¹¹⁵, nas suas diversas alíneas especificado o que se

¹¹⁴ Nuno Brandão, “*Colaboração com as autoridades reguladoras e dignidade penal*” in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 24, N.º 1 (jan.-mar., 2014), p. 45 apud Acórdão 298/2019 do TC.

¹¹⁵ Art.º 63º n.º 1 da LGT – “*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;*

considera ao abrigo deste dever durante o procedimento de inspeção. Nos termos do art.º 54º, n.º 6 da LGT e do art.º 44º, n.º 2 do CPPT, o procedimento de inspeção foi regulado por diploma próprio – o RCPITA, tendo ficado expresso no art.º 9 do RCPITA o dever de cooperação e nos art.º 28º (garantias de eficácia) e art.º 29º (prerrogativas da inspeção tributária) do RCPITA onde se detalham os direitos dos inspetores tributários no exercício das suas funções.

Do disposto no art.º 2º, n.º 1 do RCPITA, retira-se que são objetivos do procedimento tributário “a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias”, referindo o n.º 3 deste artigo que “3 - O procedimento de inspeção pode abranger, em simultâneo (...) ou quaisquer outras pessoas que tenham colaborado nas infracções fiscais a investigar.”, havendo nestes termos comunicabilidade entre o procedimento de inspeção e o processo criminal fiscal. Terminado o procedimento de inspeção é elaborado relatório onde indica as infrações e os auto de notícia levantados nos termos do art.º 62º, n.º 3, al. j) do RCPITA.

Nos termos do art.º 40º, n.º 2, do art.º 41º, n.º 1, al. b) e n.º 2, do RGIT e do 55º e 270º do CPP, os inspetores tributários são considerados OPC, atuando no inquérito sob a direção do MP e na sua dependência funcional (art.º 56º CPP). Podendo nestes termos proceder à instauração de inquéritos assim que adquiram a respetiva notícia do crime, comunicando-o ao MP de imediato (art.º 35º, n.º 1 e 4 e 40º, n.º 1 e 3 do RGIT). Quando o processo criminal fiscal é instaurado, nos casos em que a notícia crime não é adquirida pela AT, é-lhe informada a sua instauração nos termos do art.º 35º, n.º 2 do RGIT, sabendo sempre a AT que contra determinado contribuinte correm processos criminais.

É comumente aceite que ambos os procedimentos podem correr paralelamente, conforme se retira do disposto no art.º 42º, n.º 2 e 4 do RGIT, e os documentos e declarações obtidas dos contribuintes de forma coerciva podem ser utilizados para a sua incriminação no procedimento criminal fiscal, e também conforme o acórdão n.º 340/2013, da interligação

-
- 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 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.

entre estes dois procedimentos “há o risco de que a atividade inspetiva funcione como uma antecâmara do processo penal, sendo no seu decurso que são recolhidos os elementos que motivam a instauração de um procedimento criminal”.

Assim a referida compressão do princípio *nemo tenetur* tem que ser analisada à luz dos pressupostos previstos no art.º 18º, n.º 2 da Constituição para a admissibilidade de restrições aos direitos, liberdades e garantias. Desde logo, o dever de cooperação/colaboração com a inspeção tributária resulta expressamente de lei geral e abstrata, tendo ficado também a inspeção tributária incumbida de, para além do apuramento da situação tributária, verificar o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias e a promoção, nos termos da lei, do seu sancionamento.

Foi também *ope legis* a inspeção tributária incumbida da investigação criminal dos crimes fiscais. Juntando estes elementos, entende-se que existe uma “*conexão funcional e orgânica entre a colaboração procedimental no quadro do procedimento de inspeção e a investigação criminal na fase do inquérito*”¹¹⁶. Desta forma, a restrição operada sobre o *nemo tenetur* para a colaboração com a inspeção tributária foi considerada no acórdão n.º 340/2013 como justificada pela relevância da atividade prosseguida pela AT “*nomeadamente a garantia de que o sistema fiscal possa efetivamente desempenhar as suas funções no tocante à satisfação das necessidades financeiras do Estado e à justa repartição dos rendimentos e da riqueza*”¹¹⁷ e que “*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 [...]: 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*”¹¹⁸.

Quanto ao critério de proporcionalidade o acórdão n.º 340/2013 considerou que esta era respeitada “*em virtude da mesma corresponder quer a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência do sistema fiscal*”¹¹⁹, considerando também que os “*mecanismos flanqueadores*” existentes na lei (*vide* art.º 63º, n.º 5 da LGT) eram suficientes para assegurar

¹¹⁶ Acórdão n.º 298/2019 do TC.

¹¹⁷ *Idem*.

¹¹⁸ Acórdão n.º 340/2013 do TC apud Acórdão 298/2019 do TC.

¹¹⁹ *Idem*.

a proporcionalidade entre o direito que é objeto de restrição e os valores e interesses que justificam a restrição.

Ora, considera o Tribunal que, como já corria procedimento criminal contra o contribuinte inspecionado, já nada havia a “*flanquear*”, tendo-se de equacionar se é aceitável a recolha de elementos ao abrigo do dever de colaboração e se devem ou não ser valorados. O tribunal não tem dúvidas ao considerar que a própria lei admite a tramitação simultânea de ambos os procedimentos, mantendo-se o dever de colaboração mesmo existindo procedimento criminal, outra questão é se os documentos recolhidos podem ser valorados no procedimento criminal.

Considera o Tribunal que como a AT não pode desconhecer que corre procedimento criminal contra o contribuinte inspecionado (art.º 35º, n.º 2 do RGIT), não lhe comunicar que contra ele corre procedimento criminal é uma deslealdade grave e contrária à boa-fé que deve pautar a relação entre a AT e aquele (art.º 59º, n.º 2 da LGT), tornando elevado o risco de instrumentalização do contribuinte/arguido, considerando também que tal aproveitamento apenas terá como preocupação “*de eficácia e de eficiência da própria perseguição criminal*” e que:

“Deste modo, utilizar no processo penal documentos obtidos coativamente do contribuinte por via da inspeção, que não poderiam ser obtidos do mesmo modo seguindo a via do processo penal, significa transformar a colaboração do contribuinte num meio de obtenção de prova contra si próprio. Do ponto de vista deste último, e nessa medida, há uma atuação objetivamente enganosa – porque camuflada – por parte da Administração fiscal, suscetível de relevar nos termos do artigo 126.º, n.º 2, alínea a), do CPP: o contribuinte é levado a pensar que fornece os documentos estritamente para os fins específicos da inspeção, uma vez que é interpelado ao abrigo do dever de cooperação previsto na LGT e no RCPITA”

Além do referido, o Tribunal considera que mantendo a restrição operada sobre o *nemo tenetur* pelo dever de colaboração seria desequilibrar a “*balança*” negativamente para o arguido “*comprometendo a possibilidade de autodeterminação deste na condução da sua defesa e, em última análise, a sua posição enquanto sujeito processual*”, lembrando que as prerrogativas e garantias de eficácia atribuídas à AT (art.º 28º e 29º do RCPITA) não têm “*paralelo tão generoso no quadro processual penal*”.

Releva acrescentar que a colaboração exigível ao suspeito ou arguido em processo penal fica limitado às diligências de prova admissíveis no quadro legal deste processo, abstendo-se de obter provas através de meios coercivos, para além dos dispostos no CPP. Considera assim, que “*o sacrifício do direito fundamental à não autoincriminação no*

domínio do processo penal tributário, mesmo considerando que apenas está em causa uma zona periférica do seu âmbito de proteção (os documentos fiscalmente relevantes), não se mostra suficientemente justificado pelos interesses que relevam da garantia das funcionalidades próprias do sistema fiscal e do cumprimento da lei fiscal na fase sancionatória”, devendo os documentos obtidos no procedimento inspetivo a ser validamente utilizados neste procedimento, mas devendo usar os meios de obtenção de prova dispostos no CPP para a sua obtenção para o procedimento criminal fiscal.

Por fim, refere o tribunal que no Acórdão n.º 340/2013 é feita referência a que os documentos fiscalmente relevantes estão fora do âmbito de proteção do princípio *nemo tenetur*, não tendo carácter autoincriminatório, e desde que a “*existência de tais elementos seja independente da vontade do arguido, tais como documentos apreendidos em buscas, amostras de sangue ou de urina e tecidos corporais para testes de ADN*”. Considera, no entanto, que o TEDH respondeu no Acórdão Jalloh vs. Alemanha, de 11 de Julho de 2006, entre outros, que mesmo nalguns casos de obtenção de prova através de coação sobre o suspeito/arguido, há que respeitar a sua vontade sobre a produção de prova com a sua colaboração, considerando que “*o âmbito de proteção do nemo tenetur deve ser determinado em função da sua teleologia, que não depende da natureza dos meios de prova, mas da necessidade de salvaguardar a autodeterminação do arguido na condução da defesa face à acusação da prática de uma infração*”, decidindo pela inconstitucionalidade da obtenção dos documentos fiscalmente relevantes ao abrigo do dever de colaboração quando já corre processo de inquérito e sem prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente.

Importa ainda que neste acórdão houve duas declarações de voto dos Conselheiros Maria Clara Sottomayor e Manuel da Costa Andrade.

Refere a Conselheira que no acórdão são feitas referências à “*deslealdade grave*” e “*má fé*” pela inspeção tributária na recolha dos documentos considerando que tal forma de atuar é retirada do próprio sistema, que permite o funcionamento da inspeção tributária como órgão de polícia criminal, assumindo as acusações natureza hipotética. Considera que a tese vencedora reconstruiu a interpretação normativa na definição do objeto de recurso, não considerando exclusivamente o dever de entrega de documentos no âmbito do procedimento de inspeção, em vez de “*utilização como prova em processo penal de documentos que foram facultados pelo suspeito – ou já arguido – ou obtidos pela Administração fiscal no decurso*

de uma inspeção” quando a atuação da AT se encontra, *ope legis*, na posse de *poderes de fiscalização administrativa e poderes de investigação criminal*.

E que considera o elemento chave para decidir, sobre os elementos obtidos pela inspeção tributária ao abrigo do dever de colaboração dos contribuintes, dentro da teleologia própria e dentro da importância dos fins servidos por esta entidade para o cumprimento da obrigação de pagar impostos, essencial para a realização de tarefas do Estado Social, à igualdade entre os contribuintes e à redistribuição do rendimento e da riqueza, concluindo não existir diferença no analisado neste acórdão e o acórdão n.º 340/2013 do TC. Considerou ainda que o direito ao silêncio e à não incriminação é um princípio fundamental implícito, inserto nas garantias de defesa do arguido no processo penal (art.º 32º, n.º 1 da CRP) reportando-se no seu núcleo essencial à oralidade, sendo a entrega de documentos uma zona periférica deste princípio menos valiosa axiologicamente, e estando a matéria analisada situada na luta contra a evasão fiscal e na obtenção de documentos do contribuinte que este tem, em todo o caso, de fornecer à AT desde que atue com a boa fé que lhe é exigível.

O princípio *Nemo Tenetur* admite restrições sendo objeto de juízos de ponderação entre este e os outros valores constitucionalmente protegidos que possam ser considerados prevalentes, através da aplicação do princípio da proporcionalidade caso a caso. A jurisprudência do TC tem considerado as restrições ao *nemo tenetur* em determinadas situações no processo penal e na regulação económica e social do Estado (Acórdãos n.º 461/2011 e 360/2016). Considera, por fim, que o combate à evasão fiscal tem de implicar um dever de colaboração acrescido dos contribuintes e uma ampla margem de apreciação de prova pelos tribunais e os recursos que escapam aos cofres do Estado limitam a sua tarefas fundamentais em prol da comunidade, pelo que considera constitucionalmente admissível a entrega de documentos fiscais através do dever de cooperação mesmo com a pendência de inquérito crime pois respeita o princípio da proporcionalidade.

O Conselheiro Manuel da Costa Andrade concorda com a decisão proferida apenas discordando de parte da fundamentação usada, pois considera que como o princípio *nemo tenetur* pertence ao processo penal, só há conflito entre este e o direito tributário quando se dá a *alteração dos fins* dados aos elementos recolhidos, que não devem ser valorados por terem sido obtidos de forma coerciva. Considera que no processo penal os princípios fundamentais em confronto com o *nemo tenetur* serão os valores/interesses numa justiça criminal eficaz. Considera que em conformidade com esta argumentação, é indiferente se a

recolha de documentos ocorreu antes ou depois da instauração do processo, a valoração seria sempre proibida pela alteração do fim dos elementos recolhidos como prova.

8. A NOSSA POSIÇÃO/CONCLUSÃO

Propusemo-nos ao estudo no sentido de saber em que condições (e se), a prova obtida ao abrigo do dever de colaboração, em procedimento de inspeção, podia ser utilizada/valorada no processo penal, atentos ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e ao arguido pessoa coletiva, formulando diversas questões a que, durante o percurso seguido consideramos ter condições agora para responder.

Partíamos desta matéria, que consideramos ainda não pacificada, relativa aos pontos de contacto entre estes princípios antagónicos, potenciados *ope legis* ao atribuir à mesma entidade – AT, e muitas vezes à mesma pessoa, o poder de inspecionar na fase administrativa e o poder de investigar no processo penal, exercendo estes poderes em simultâneo.

É a previsão constitucional dos deveres fundamentais do Estado, ao considerar que “*incumbe prioritariamente ao Estado (...) promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções através das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (...) através da política fiscal*” – art.º 81º, n.º 1, al. b) da CRP, mais detalhado nos art.º 103 e 104º da CRP (também chamados de Constituição fiscal), que suporta a imposição do dever de colaboração do contribuinte na área fiscal.

A LGT e o RCPITA definiram este dever de forma geral (art.º 31º, n.º 2; 59º, n.º 4 e 63º da LGT e art.º 9º do RCPITA), lembrando que a boa-fé (art.º 59º, n.º 2 da LGT e art.º 48º, n.º 2 do CPPT) deve pautar a atuação tanto dos contribuintes como da AT, detalhando de forma minuciosa as faculdades atribuídas aos inspetores tributários incumbidos dos procedimentos de inspeção, na recolha de elementos de prova, conforme dispõe os art.º 28º (garantias de eficácia), 29º (prerrogativas da inspeção tributária) e 30º (medidas cautelares) do RCPITA, consideradas mais generosas que as faculdades atribuídas em sede de investigação criminal - Acórdão n.º 298/2019 do TC.

O procedimento de inspeção, que tem no seu âmbito a verificação do cumprimento das obrigações fiscais e a prevenção das infrações tributárias, promovendo o sancionamento das infrações tributárias ou quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a AT seja legalmente incumbida (art.º 2º, n.º 1 e 2, al. i) e l) do RCPITA), corre mesmo que

contra o contribuinte venha a ser instaurado procedimento criminal fiscal, e até que seja apurada a situação tributária, conforme dispõe o art.º 42º, n.º 2 e 4 do RGIT, quer seja concluindo o procedimento fiscal procedendo à liquidação dos impostos apurados quer seja pela quantificação dos impostos a apurar aguardando o desfecho do procedimento criminal, dando uso à suspensão do procedimento e do alargamento da caducidade dos impostos, nos termos do art.º 45º, n.º 5 da LGT.

Instaurado o procedimento criminal fiscal, cabe também à AT a investigação a realizar, nos termos dos art.º 40º e 41º do RGIT, sob a direção funcional do MP, com as prerrogativas e delegações que são atribuídas aos OPC. Mais, embora a AT assuma os poderes de investigação criminal como qualquer outro OPC, ambos os procedimentos decorrem em simultâneo, parece-nos indicar que o legislador pretendeu potenciar os poderes inspetivos, juntando-os aos investigatórios, sem perder o *norte* ao princípio da proporcionalidade, potenciando a eficácia da perseguição criminal racionando os meios utilizados - “*potencia a eficiência e economia de meios da atuação das instâncias de investigação criminal*” – acórdão 360/2016 do TC.

Consideramos que o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais, não é o património global do Estado mas o património fiscal do Estado, entendido como o somatório de todas as receitas fiscais obtidas pelo Estado. A titularidade deste bem jurídico coletivo, pertence à comunidade e serve para realizar os objetivos económicos e sociais considerados essenciais por ela (e previstos na constituição), ao qual consideramos que se juntam os interesses/valores relativos à promoção de uma justiça criminal eficaz.

O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* não têm correspondência expressa na constituição, sendo considerado de forma pacífica como um princípio não escrito (conforme art.º 32.º, n.º 1, da CRP e acórdãos n.ºs 695/95, 461/2011, 340/2013 e 298/2019). A existência deste princípio é comumente associada ao direito ao silêncio (art.º 61º, n.º 1, al. d) do CPP), e ao direito a não autoincriminar-se, sendo este mais associado à entrega de documentos. O ponto fulcral deste princípio reside no respeito pela autodeterminação do individuo, de contribuir para a sua incriminação, se assim o entender, característica clara do processo penal de estrutura acusatória, ao considerar-se o individuo como parte processual e não como objeto processual, respeitando também a presunção de inocência (art.º 32º, n.º 2 da CRP e acórdãos n.ºs 340/2013 e 298/2019).

Desta forma, é nas garantias de defesa próprias do processo penal (art.º 32º, n.º 1 da CRP) que reside e se encontra o princípio *nemo tenetur*. Este princípio opera de duas formas: preventivamente, impedindo que seja imposto ao arguido a obrigação de fornecer meios de prova incriminatórias e, repressivamente, ao proibir a valoração de provas obtidas de forma coerciva ou oculta do arguido.

Constatámos que também as pessoas coletivas são criminalmente imputáveis nos termos do art.º 7º, n.º 1 do RGIT e do art.º 11º, n.º 2, al. a) e b) do CP. Desta forma, também as pessoas coletivas podem ser constituídas arguido, nos termos do art.º 57º do CP. Tanto o CP como o RGIT eram omissos sobre quem representava as pessoas coletivas e em que condições processuais o faziam, tendo-se até à data socorrido dos art.º 25º e 26º do CPC.

Contudo, a Lei 94/2021, de 21/12, veio suprir esta lacuna, alterando o artigo 57º do CPP, aditando-lhe os números 4 a 9. Nos termos do n.º 4 do art.º 57º do CPP sendo pessoa coletiva constituída arguida é representada por quem esta indicar ou, não o fazendo, por quem a lei designar, sem que possa ser pessoa singular que também seja arguido no processo (n.º 9). No caso de entidades sem personalidade jurídica cabe a quem atue em seu nome como diretor, gerente ou administrador, ou na sua falta, pessoa escolhida pela maioria dos sócios (n.º 5 e 9). Nas situações de cisão ou fusão de sociedades cabe aos representantes das entidades cindidas ou fundida a representação (n.ºs 6, 7 e 9). Refere ainda que as sociedades que se extingam ou em insolvência, mantem-se como representante quem estava designado para o efeito (n.º 8 e 9).

Esta lei veio também considerar que o representante no processo criminal de pessoa coletiva arguida fica impedido de prestar declarações como testemunha (art.º 133º, n.º 1, al. e) do CPP) e os restantes órgãos da pessoa coletiva podem recusar a prestação de depoimento (art.º 134º, n.º 1, al. c) do CPP). A nova redação aos artigos atrás referidos apenas entra em vigor 90 dias após a publicação no DRE.

O art.º 12º, n.º 2 da CRP prevê a aplicação de princípios constitucionais às pessoas coletivas, contudo, depende de aqueles e os respetivos fundamentos serem compatíveis com estas. Nestes termos, às pessoas coletivas não faz sentido aplicar o direito à vida, nem lhes é aplicável a inviolabilidade do domicílio (tal como o direito à vida este direito tem natureza pessoal), gozando a sede e as instalações da pessoa coletiva do direito de liberdade de empresa e liberdade de associação - acórdão 593/2008 do TC.

Do acórdão 298/2019 do TC constata-se que o *nemo tenetur* vale como princípio associado às garantias de defesa em processo penal, sendo oponível às pessoas coletivas. Contudo, há quem considere que “*o arguido tem o direito ao silêncio relativamente a factos ou elementos que o podem responsabilizar, mas já não pode ocultar ou dissipar factos ou elementos relativos a outras pessoas ou relativamente à entidade colectiva a que pertence*” – Francisco de Lacerda da Costa Pinto. Neste sentido também Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, o processo do TEDH *Saunders v. United Kingdom* e o voto de vencido da Conselheira Maria Clara Sottomayor (que consideram a entrega de documentos uma zona mais periférica do princípio que pode ser restringida) e Sandra Oliveira e Silva que dependendo do grau de conhecimento que os investigadores tiverem sobre os documentos, pode ou não ser validamente limitado este princípio.

Se o direito ao silêncio é incontroverso – é um direito que não assume compressão¹²⁰, contudo, o direito à não autoincriminação quando nos referimos à apresentação de documentos, já não é um direito absoluto, admitindo restrições à sua formulação. Desta forma, pode o suspeito/arguido ver-se coagido a apresentar elementos ou realizar exames autoincriminadores que, em determinadas circunstâncias, a jurisprudência tem considerado como válidas, inclusive no processo penal e no âmbito da regulação económica e social do Estado.

Para tal, é necessário cumprir o princípio constitucional da proporcionalidade (art.º 18º, n.º 2 da CRP), tem que estar previsto em lei prévia de caráter geral e abstrato, não ter efeito retroativo e não diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais – art.º 18º, n.º 3 da CRP. Para este efeito temos que fazer um exercício de concordância prática para que de cada um dos direitos se salve, em cada situação o máximo conteúdo possível, minimizando as perdas axiológicas e funcionais em função da proeminência de outros valores constitucionalmente protegidos fazendo uso do princípio da proporcionalidade em cada situação.

A LGT considerou no seu art.º 63º, n.º 5, a que o TC chamou de “*mecanismo flanqueador*”, no seu acórdão 340/2013, situações em que o contribuinte pode legitimamente recusar prestar colaboração, nomeadamente, quando exista violação dos direitos de

¹²⁰ Exceto no que se refere ao disposto no art.º 61º, n.º 6, al. b) do CPP – “Responder com verdade às perguntas feitas por entidade competente sobre a sua identidade”.

personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei. A efetivação deste dever de colaboração fica dependente de autorização do tribunal de comarca respetivo, a pedido fundamentado pela AT (art.º 63º, n.º 6 da LGT).

Concordamos com a Conselheira Maria Clara Sottomayor que *“o combate à evasão fiscal tem de implicar, não só uma imposição de colaboração acrescida aos contribuintes, mas uma ampla margem aos tribunais na utilização dos meios de prova. A Constituição tem de ser vista como uma unidade e os recursos económicos que escapam aos cofres do Estado, por incumprimento da lei, deixam de poder ser aplicados em tarefas fundamentais do Estado em benefício da coletividade”*¹²¹.

A jurisprudência constitucional relativa a processos criminais fiscais divide-se entre o acórdão n.º 340/2013 e o acórdão n.º 298/2019. No primeiro, concluiu-se pela não inconstitucionalidade da recolha de documentos fiscalmente relevantes durante o procedimento de inspeção que vieram mais tarde a ser utilizados no procedimento criminal fiscal.

O acórdão 340/2013 concluiu 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 (...) a possibilidade da posterior utilização dos elementos recolhidos em processo penal desencadeado pela verificação de indícios de infração criminal”*.

Refere ainda o tribunal neste acórdão que inutilizando-se os elementos obtidos no procedimento de inspeção, poderia levar a que o cumprimento da lei na fase inspetiva impedisse o cumprimento da lei na fase sancionatória, abalando de forma sensível o sistema jurídico com tal antinomia. Assim, a restrição operada respeita também o princípio da proporcionalidade, sendo um meio idóneo para a obtenção de um sistema fiscal mais

¹²¹ Acórdão n.º 298/2019.

eficiente, ao considerar que os “*mecanismos flanqueadores*”, previstos no art.º 63º, n.º 5 da LGT permitem, ao contribuinte que venha a ser arguido, que possa escolher entre colaborar ou, quando considere que se está a autoincriminar, validamente não o fazer, invocando este regime.

Na doutrina, não concorda com esta decisão Manuel da Costa Andrade ao considerar que como este princípio, independentemente de ser um ente singular ou coletivo, tem aplicação na lei processual penal (ao ter como fundamento as garantias processuais descritas no art.º 32º, n.º 2 e 8 da CRP) e como tal, considera que o dever de colaboração em sede do procedimento fiscal não sofre contestação, contudo, as provas assim obtidas de forma coativa não podem ser valoradas no procedimento criminal. Considera que o *nemo tenetur* vai fazer o seu caminho quando os documentos recolhidos na fase inspetiva sofrem uma *mudança de fim* para serem utilizados no procedimento criminal, afetando assim a autodeterminação do arguido e como tal inviabilizando a sua valoração.

Enquanto no segundo, se concluiu pela não conformidade constitucional da utilização destes documentos fiscalmente relevantes, sendo a diferença que a recolha ao abrigo do dever de cooperação ocorreu após a instauração do procedimento criminal.

O acórdão n.º 298/2019 do TC segue a fundamentação utilizada no acórdão n.º 340/2013, e considerou que o objeto não era exatamente igual pois neste processo, a inspeção ao contribuinte foi realizada quando este já era arguido em procedimento criminal fiscal. Desta forma, considera que no respeito pela autodeterminação na condução da defesa do arguido, são nulas as provas que sejam obtidas através de meios enganosos ou coercivos pois encontram-se já abrangidas todas as formas de colaboração pelo *nemo tenetur* (garantias de defesa do processo penal - art.º 32º, n.º 1 da CRP e acórdãos 695/95, 461/2011 e 340/2013).

É pacificamente aceite que este direito à não autoincriminação parte do direito ao silêncio, desdobrando-se em vários corolários, concretamente quando esteja em apreço a prestação de informações, entrega de prova e outras formas de colaboração correspondentes a *zonas de proteção mais periféricas* (vide acórdãos n.º 461/2011 e n.º 340/2013), sendo assim claro que o princípio *nemo tenetur* opera de duas formas: “preventivamente, impedindo soluções que façam recair sobre o arguido a obrigatoriedade de fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua condenação; e, repressivamente, proibindo a valoração de meios de prova recolhidos com aproveitamento dum colaboração imposta ao arguido”.

Considerou o tribunal que a boa-fé entre fiscalizador e fiscalizado impõe que havendo início de procedimento contraordenacional ou criminal seja comunicado de forma expressa ou até pela constituição como arguido para que fique claro que as declarações a prestar servirão para o incriminar, alterando-se o *paradigma de relacionamento* (acórdão n.º 461/2011 do TC). Correndo já procedimento criminal contra o contribuinte inspecionado, já nada havia a “*flanquear*”, não tendo dúvidas ao considerar que a própria lei admite a tramitação simultânea de ambos os procedimentos, mantendo-se o dever de colaboração mesmo existindo procedimento criminal, outra questão é se os documentos recolhidos podem ser valorados no procedimento criminal.

Considera o Tribunal que como a AT não pode desconhecer que corre procedimento criminal contra o contribuinte (art.º 35º, n.º 2 do RGIT), não lho comunicar é uma deslealdade grave e contrária à boa-fé que deve pautar a relação entre a AT e aquele (art.º 59º, n.º 2 da LGT), tornando elevado o risco de instrumentalização do contribuinte/arguido, considerando também que tal aproveitamento apenas terá como preocupação “*de eficácia e de eficiência da própria persecução criminal*” e que considera que mantendo a restrição operada sobre o *nemo tenetur* pelo dever de colaboração seria desequilibrar a “*balança*” negativamente para o arguido “*comprometendo a possibilidade de autodeterminação deste na condução da sua defesa e, em última análise, a sua posição enquanto sujeito processual*”, frisando que as prerrogativas e garantias de eficácia atribuídas à AT (art.º 28º e 29º do RCPITA) não têm “*paralelo tão generoso no quadro processual penal*”.

Releva acrescentar que o tribunal considerou que a colaboração exigível ao arguido em processo penal fica limitado às diligências de prova admissíveis no quadro legal deste processo, abstendo-se de obter provas através de meios coercivos, para além dos dispostos no CPP. E que “*o sacrifício do direito fundamental à não autoincriminação no domínio do processo penal tributário, mesmo considerando que apenas está em causa uma zona periférica do seu âmbito de proteção (os documentos fiscalmente relevantes), não se mostra suficientemente justificado pelos interesses que relevam da garantia das funcionalidades próprias do sistema fiscal e do cumprimento da lei fiscal na fase sancionatória*”, sendo os documentos obtidos no procedimento inspetivo válidos neste procedimento, mas devendo usar os meios de obtenção de prova dispostos no CPP para a prova em procedimento criminal fiscal.

Acrescenta que no Acórdão n.º 340/2013 é feita referência a que os documentos fiscalmente relevantes estão fora do âmbito de proteção do princípio *nemo tenetur*, não tendo carácter autoincriminatório, e desde que a “*existência de tais elementos seja independente da vontade do arguido, tais como documentos apreendidos em buscas, amostras de sangue ou de urina e tecidos corporais para testes de ADN*”. Considera, no entanto, que o TEDH respondeu considerando que mesmo nalguns casos de obtenção de prova através de coação sobre o suspeito/arguido, há que respeitar a sua vontade sobre a produção de prova com a sua colaboração, considerando que “*o âmbito de proteção do nemo tenetur deve ser determinado em função da sua teleologia, que não depende da natureza dos meios de prova, mas da necessidade de salvaguardar a autodeterminação do arguido na condução da defesa face à acusação da prática de uma infração*”.

Considerando o bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais – o património fiscal do Estado, estando os poderes inspetivos e de investigação criminal fiscal sempre na esfera dos inspetores tributários, concordamos com a Conselheira Maria Clara Sottomayor ao considerar que a diferença entre os acórdãos referidos, é apenas factual (quando foi instaurado o procedimento criminal) não alterando a fundamentação, ou seja, é o próprio *sistema* que permite o funcionamento da inspeção tributária como órgão de polícia criminal, atuando com *poderes de fiscalização administrativa e poderes de investigação criminal*, assumindo as acusações de “deslealdade grave” e “má fé” natureza hipotética.

Dos elementos obtidos pela inspeção tributária ao abrigo do dever de colaboração dos contribuintes, dentro da teleologia própria e dentro da importância dos fins servidos por esta entidade para o cumprimento da obrigação de pagar impostos, essencial para a realização de tarefas do Estado Social, à igualdade entre os contribuintes e à redistribuição do rendimento e da riqueza, conclui-se não existir diferença no analisado nos dois acórdãos.

A entrega de documentos é uma zona periférica deste princípio menos valiosa axiologicamente, e a obtenção de documentos contabilísticos do contribuinte é sempre de fornecer à AT desde que atue com a boa fé que lhe é exigível. A jurisprudência do TC tem considerado restrições ao *nemo tenetur* em determinadas situações no processo penal e na regulação económica e social do Estado (acórdãos n.ºs 461/2011 e 360/2016). O combate à evasão fiscal tem de implicar um dever de colaboração acrescido dos contribuintes e uma ampla margem de apreciação de prova pelos tribunais, pois os recursos que escapam aos cofres do Estado limitam a sua tarefas fundamentais em prol da comunidade, pelo que deve

ser constitucionalmente admissível a entrega de documentos fiscais através do dever de cooperação mesmo com a pendência de inquérito crime pois respeita o princípio da proporcionalidade.

Há autores que consideram que caso o procedimento de recolha de elementos embora coativo não dependa da vontade do arguido, i. é, este for meramente tolerante em relação a tais ações e sem que dependam de qualquer colaboração sua, estes procedimentos encontram-se fora do âmbito do *nemo tenetur*. Neste sentido Sandra Oliveira e Silva que considera “*as declarações fiscais, a contabilidade ou escrita, as faturas e recibos de transações e outros documentos que os contribuintes estão legalmente obrigados a conservar e a exhibir (...) constituem importantes meios de prova do cometimento de eventuais infrações fiscais, repousando sobre eles (...), o cerne da informação probatória e, portanto, o próprio ato judicativo (...) A sua utilização probatória torna-se, à satisfação dos fins ou interesses do próprio sistema tributário. Podendo mesmo justificar um regime especial para os crimes tributários (...), diferente do que em geral vale para as demais manifestações da criminalidade*”.

Considera que a entrega coativa dos documentos legalmente obrigatórios, não ofende o *nemo tenetur*, desde que elaborados de forma prévia e voluntária e que sejam necessários ao cumprimento das funções de vigilância incumbidos à AT, pois assim não sendo “*os poderes de vigilância reconhecidos às autoridades administrativas seriam inúteis: os indivíduos e entidades respeitadores das normas não precisariam de controlo e contra os prevaricadores não seria possível reagir*”, e quando os investigadores já conhecem com detalhe os elementos a procurar (a faturação do contribuintes é já conhecida pela AT) e a sua localização, e desde que os encontrem sem necessitar de qualquer informação adicional dada pelo arguido, i. é, constituírem um “*dado adquirido ou uma conclusão antecipada (foregone conclusion)*”, não sendo meras prospeções probatórias (as chamadas *fishing expeditions*). Normalmente, os elementos contabilísticos são fáceis de identificar (estão habitualmente em pastas que identificam os diários de registos e o ano do imposto) e estão num de dois sítios – escritório do CC (em regra subcontratado) ou no escritório da sede (nas pessoas coletivas) ou local de atividade (tanto em pessoas coletivas como nas pessoas singulares).

Outra autora – Helena Bolina, considera que *a utilidade da vigilância pública se esvaziaria de sentido se a violação das prescrições substantivas ficasse sem consequências (mormente contraordenacionais), sendo que a inutilização probatória dos elementos*

documentais antes entregues em cumprimento dos deveres de colaboração e o recurso aos mecanismos das buscas e apreensões para obter (as mesmas) provas das infrações corresponderia a uma «densificação formalista do direito à não autoincriminação»”, podendo provocar a “paralisação dos serviços de fiscalização e justiça e, pior a própria imunidade prática dos prevaricadores, impedindo a realização dos valores e a prossecução dos interesses a que a instituição de regimes regulados está preordenada”.

Entendemos que o legislador pretendeu aproveitar as entidades administrativas “*tecnicamente especializada que procede à averiguação factual preliminar da existência de crimes no âmbito da complexa e especializada criminalidade económica e financeira, o que até permite, desde logo, distinguir os factos que merecem dar início a processos penais ou não*” e “*potencia a eficiência e economia de meios da atuação das instâncias de investigação criminal, evitando, por exemplo, a duplicação inútil de provas (...) e obsta a que os cidadãos sejam desnecessariamente constituídos arguidos num processo criminal à partida votado ao insucesso por razões técnicas*” – acórdão n.º 461/2011 do TC.

Parece-nos válido o referido por Helena Bolina sobre a recolha destes elementos, axiologicamente menos valiosos, de elaboração obrigatória pelo visado, em regra, muito antes de haver qualquer suspeita sobre a sua atuação, sob a “*capa*” da lei não poder ser valorada no processo criminal, quando os elementos que se conseguirá obter através de buscas ou revistas, não acrescentarão neste concreto nada de novo. Há situações em que dificilmente se consegue alegar a proporcionalidade nos meios empregues para a recolha da prova se para tal houver que realizar buscas e revistas para a obter para o processo criminal (pensemos num processo criminal relativo a abuso de confiança fiscal onde o valor não entregue ao Estado é de € 7.501,00 e resulta de uma fatura).

Nestes termos, consideramos que os documentos fiscalmente relevantes, são axiomaticamente menos relevantes, permitindo a restrição do direito à não autoincriminação.

BIBLIOGRAFIA

- ANDREIA VALADARES FERRA, “*A utilização em processo penal da prova obtida pela Autoridade Tributária ao abrigo do dever de colaboração e o direito à não auto-inculpação do contribuinte*”, Revista Julgar de Abril de 2020, pág. 5, consultado em 27/12/2021 em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2020/04/20200420-ARTIGO-JULGAR-Prova-obtida-pela-AT-e-princ%C3%ADpio-da-n%C3%A3o-auto-incrimina%C3%A7%C3%A3o-Andreia-Ferra.pdf>.
- AUGUSTO SILVA DIAS E VÂNIA COSTA RAMOS, “*O direito à não autoinculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contraordenacional português*”, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- CASALTA NABAIS, “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”, Almedina, Coimbra, 1998.
- CLÁUDIA CRUZ SANTOS, “*O Direito Processual Penal Português em Mudança – Rupturas e Continuidades*”, Almedina, 2020.
- FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, “*Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*”, Almedina 2009.
- GERMANO MARQUES DA SILVA, “*Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*”, Universidade Católica Editora, Lisboa 2009.
- “*Direito Penal Tributário*”, Universidade Católica, 2ª edição revista e ampliada, 2019.
- Helena Bolina, “*O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados à luz da aplicação subsidiária do processo penal aos processos de contra-ordenação no mercado de valores mobiliários*”, Revista do CEJ, Lisboa, 2.º semestre, n.º 14 (2010), p. 383-430.
- JOÃO ANTUNES, “*A responsabilidade do profissional da contabilidade*” in Jornal VidaEconómica de 05/12/2014, pág. 30, online em https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_5dez.pdf.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS E MANUEL DA COSTA ANDRADE, “*Poderes de supervisão, direito ao silêncio e provas proibidas*” (Parecer) in *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, Coimbra, 2009.
- JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, “*O novo Código de Processo Penal*”, Textos Jurídicos I, Ministério da Justiça, 1987.

LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, “*Contabilidade Forense – Uma Perspetiva Fiscal na Fraude Por Faturas Falsas*”, in Revista Portuguesa de Contabilidade, Vol. VII, n.º 026, 2017, pág. 169.

MANUEL DA COSTA ANDRADE, “*Sobre as proibições de prova em processo penal*”, Coimbra Editora.

- “*Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional*”, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, consultado em <http://hdl.handle.net/10316.2/39811>.

MARIA JOÃO ANTUNES, “*Processo Penal e Pessoa Coletiva arguida*”, Almedina 2020, Reimpressão.

MÁRIO JANUÁRIO, “*A Investigação Criminal Fiscal – Metodologias*”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos – Direcção de Finanças de Santarém, Fevereiro/2005.

- “*Reflexões sobre procedimentos de inspecção/investigação criminal fiscal*”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos – Direcção de Finanças de Santarém, 2006.

NUNO BRANDÃO, “*Colaboração com as autoridades reguladoras e dignidade penal*” in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 24, N.º 1 (jan.-mar., 2014).

PAULO MARQUES, “*Infracções Tributárias – Investigação Tributária*”, Volume I, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos – Centro de Formação.

- “*A Cooperação do Contribuinte no Procedimento de Inspeção Tributária e a Prova em Processo Criminal Fiscal*” in Revista Portuguesa de Contabilidade, 2014, Vol. IV, n.º 013.

SILVA DIAS, “*Têm os Deveres de Cooperação do Art. 7.º e ss. do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro Implicações Processuais Penais ou Contra-ordenacionais?*”, in: F. Palma/S. Dias/S. Mendes (Coords.), Direito Penal Económico e Financeiro, 2012, pág. 442/3.

Sandra Oliveira e Silva, “*O Arguido como Meio de Prova contra si mesmo: Considerações em torno do princípio Nemo Tenetur se Ipsum Accusare*”, Almedina, 2019, Reimpressão.

- “*Legalidade Da Prova e Provas Proibidas*”, RPCC, Ano 21, N.º 4, 2011, Revista Portuguesa de Ciência Criminal 21.4 (2011), consultado 26/01/2022 na plataforma www.academia.edu.

SUSANA AIRES SOUSA, “*Os crimes fiscais: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*”, Almedina, 2021.

- “Questões Fundamentais de Direito Penal da Empresa”, Almedina, 2019.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão n.º 695/95, de 05/12, processo n.º 351/95, da 1ª secção do TC, relator: Conselheiro Vítor Nunes de Almeida.

Acórdãos n.º 181/05, de 05/04, processo n.º 923/04, da 2ª secção do TC, relator: Conselheiro Paulo Mota Pinto.

Acórdão n.º 155/07, de 02/03, Processo n.º 695/06 da 3ª secção do TC, relator: Conselheiro Gil Galvão.

Acórdão 593/2008, de 10/12, Processo n.º 397/08, da 2ª secção do TC, relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro.

Acórdão 216/2010, de 01/06, processo n.º 952/09, do Plenário (1ª secção) do TC, relator: Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira.

Acórdão 461/2011, de 11/10, Processo n.º 366/11, da 2.ª secção do TC, Relator: Conselheira Catarina Sarmento e Castro.

Acórdão 340/2013, 17/06, Processo n.º 817/12, da 2.ª secção do TC, Relator: Conselheiro João Cura Mariano.

Acórdão 360/2016, de 08/06, Processo n.º 563/2015, da 2.ª Secção do TC, Relator: Conselheira Ana Guerra Martins.

Acórdão 298/2019, 15/05, Processo n.º 1043/17, da 2.ª secção do TC, relator: Conselheiro Pedro Machete.