



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

**O DIREITO À NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO E OS DEVERES DE
COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Mestrado Forense 2012/2013

Orientador: Professor Doutor Germano Marques da Silva

Joana Sofia Martins Sant'Ana Bernardo

(nº142712052)

Março de 2014

ÍNDICE

NOTAS DE LEITURA	4
SIGLAS E ABREVIATURAS PRINCIPAIS	5
INTRODUÇÃO	6
I – FUNDAMENTO GERAL E ALCANCE DO PRINCÍPIO <i>NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE</i> NO DIREITO PROCESSUAL PENAL PORTUGUÊS	7
1. Significado e fundamento natural do princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>	7
2. Origens e evolução do princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>	8
3. Fundamentos constitucionais e previsão legal do <i>nemo tenetur</i>	12
4. Conteúdo e amplitude do princípio <i>nemo tenetur</i> <i>se ipsum accusare</i>	14
4.1. Âmbito de validade temporal	14
4.2. Aplicabilidade às pessoas coletivas	15
4.3. Âmbito de validade material	17
4.3.1. As restrições justificadas ao <i>nemo tenetur</i>	19
4.3.2. Direito a mentir?	22
5. Consequências jurídicas da violação do <i>nemo tenetur</i>	23
II – OS DEVERES DE COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU CONFLITO COM O DIREITO À NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO (<i>NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE</i>)	25
1. Os deveres de colaboração dos contribuintes no âmbito do procedimento de inspeção tributária	25
2. A Administração Tributária como órgão administrativo inspetor e sancionador	29

3. Consequências do incumprimento dos deveres de cooperação. A tensão entre estes deveres e o princípio <i>nemo tenetur</i>	31
4. Âmbito de validade normativo do <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i>	36
5. A invocação do <i>nemo tenetur</i> no procedimento de inspeção tributária. Análise das diversas posições doutrinárias.....	37
6. Solução proposta: separação efetiva e incomunicabilidade de informação entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório.....	44
7. Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.....	51
CONCLUSÕES.....	53
BIBLIOGRAFIA.....	56
JURISPRUDÊNCIA.....	60

NOTAS DE LEITURA

- O presente estudo encontra-se atualizado com referência à legislação em vigor e à bibliografia acedida até março de 2014;
- As siglas e abreviaturas utilizadas estão descodificadas na lista constante do início do presente estudo;
- As obras citam-se em nota de rodapé da seguinte forma: a primeira citação inclui referências completas de autor, título, local, editora e data de publicação e as seguintes citações incluem uma referência abreviada ao autor e ao título, suficientes para identificar a obra;
- A bibliografia final contém referência completa de todas as obras citadas no texto;
- A jurisprudência nacional e internacional citada consta do índice de jurisprudência, tal como o local onde a mesma foi consultada;
- O texto encontra-se redigido conforme o Acordo Ortográfico, com exceção dos títulos de obras citadas, quando as mesmas hajam sido publicadas antes da entrada em vigor do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 16 de dezembro de 1990 ou quando as mesmas não respeitem o mesmo.

SIGLAS E ABREVIATURAS PRINCIPAIS

Ac. – Acórdão

A.T – Administração Tributária

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CP – Código Penal

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAIEC – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Ministério Público

PIDCP – Pacto Internacional sobre Direitos Cíveis e Políticos

PJ – Polícia Judiciária

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

INTRODUÇÃO

Com este estudo, que tem como objeto a análise da tensão entre o direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária pretendemos descortinar: *i)* se, de acordo com o alcance do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e com o sistema de determinação da obrigação tributária, o contribuinte tem o direito a recusar-se a entregar documentação e informação requerida pela Administração Tributária na pendência do procedimento de inspeção tributária; *ii)* se as disposições legais que impõem sanções em caso de incumprimento dos deveres de colaboração constituem normas inconstitucionais por contrariarem a dita garantia constitucional, e, ainda, *iii)* qual o valor probatório dos elementos entregues coactivamente – isto é, sob pena de aplicação de uma sanção – pelo contribuinte ainda no âmbito do procedimento de inspeção tributária em sede processual penal e contraordenacional.

A Administração Tributária tem como função proceder à verificação e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias dos *contribuintes*, estando estes sujeitos a *deveres de colaboração*, de modo a facilitar a tarefa da Administração. O contribuinte está, portanto, obrigado a fornecer determinadas informações, documentos ou outros materiais – podendo mesmo ser sancionado em caso de incumprimento – que poderão conter declarações potencialmente autoincriminatórias, e que poderão vir a ser usados contra aquele num posterior procedimento tributário sancionatório ou mesmo num procedimento penal, por uma possível prática de infração contra a Administração Tributária.

Assim sendo, é manifesto que podem surgir casos vários em que tais *deveres de colaboração* do contribuinte entrem em conflito com o direito fundamental à não autoincriminação que o arguido possui no âmbito de um processo sancionatório, e que lhe dá o direito de não contribuir de forma alguma para a sua incriminação.

Optámos por dividir este estudo em dois grandes capítulos: no primeiro capítulo iremos esboçar uma aproximação ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* que permita estabelecer os seus fundamentos e limites, uma vez que toda a investigação parte deste; o segundo capítulo será, então, dedicado à análise em concreto deste – pelo menos,

aparente – conflito entre os deveres de colaboração do contribuinte e o direito à não autoincriminação do arguido, e, por fim, à tentativa de encontrar soluções para o dirimir.

I. FUNDAMENTO GERAL E ALCANCE DO PRINCÍPIO *NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE* NO DIREITO PROCESSUAL PENAL PORTUGUÊS

1. Significado e fundamento natural do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*

O direito à não autoincriminação (com as expressões latinas *nemo tenetur se ipsum accusare*, *nemo tenetur se detegere* ou *nemo tenetur se ipsum prodere*) significa, em termos simples, que ninguém pode ser obrigado a testemunhar contra si próprio, a produzir prova contra si mesmo, ou a fornecer coactivamente qualquer tipo de declaração ou informação que o possa incriminar, direta ou indiretamente, sem que dessa ausência de colaboração possa resultar para si qualquer prejuízo jurídico ou presunção de culpabilidade, sendo a principal manifestação deste princípio o *direito ao silêncio*¹.

Conforme refere COSTA ANDRADE², estamos perante uma “liberdade de declaração”, que não obstante assumir maior relevo da parte do arguido, aplica-se igualmente, com maior ou menor amplitude, a outros sujeitos processuais, tais como a vítima e as testemunhas. Esta “liberdade” contém uma dupla dimensão: uma *positiva*, que 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” e

¹ Das várias aceções utilizadas pela doutrina portuguesa para caracterizar o *nemo tenetur se ipsum accusare*, decorre a dúvida sobre se estaremos, afinal, perante um princípio, uma garantia, uma prerrogativa, um privilégio, uma faculdade ou um direito à não autoincriminação. O âmbito do presente estudo não permite analisar cada uma destas aceções, ainda assim, sempre se dirá que consideramos que está em causa uma “prerrogativa”, no sentido em que atribui um direito a uma categoria de sujeitos em particular, que se encontrem numa mesma situação, e que, quanto ao nosso objeto de estudo, “consiste no direito atribuído aos sujeitos suspeitos de terem cometido uma infração penal, arguidos num processo penal ou mesmo apenas objeto de procedimentos dos quais possa resultar a sua incriminação” (cf. VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare*” – Parte I, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 27, nº 108 (Outubro-Dezembro 2006), pp. 125-149 (p.133).

² MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1992, p. 120 ss.

uma *negativa*, que veda toda e qualquer tentativa de obtenção de declarações autoincriminatórias³, através de coação ou meios enganosos, sendo esta última dimensão a que se associa ao brocardo latino *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Em resumo, refere o Autor que “o arguido não pode ser fraudulentamente induzido ou coagido a contribuir para a sua condenação, a carrear ou oferecer meios de prova contra a sua defesa”, quer no que diga respeito aos factos que relevam para a questão da “culpabilidade”, quer em relação aos respeitantes à medida da pena, e isto porque em qualquer um dos domínios não impende sobre o arguido um dever de colaboração, sendo necessário garantir que “qualquer contributo do arguido, que resulte em desfavor da sua posição, seja uma afirmação esclarecida e livre de autorresponsabilidade”⁴.

Quanto ao *fundamento natural* do princípio, este é, naturalmente, a tendência para a autopreservação do ser humano, que o leva a não se autoincriminar e a lutar pela sua liberdade.

2. Origens e evolução do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*

Apesar de existirem dúvidas quanto ao momento exato do aparecimento do *nemo tenetur*, a doutrina portuguesa reconduz a sua origem no ordenamento nacional à tradição jurídica anglo-saxónica, mais especificamente ao período de viragem do processo penal inquisitório, em que o arguido era o objeto, para o processo acusatório, onde passa a ser encarado como um sujeito processual, com direitos e deveres, “devendo as suas declarações ser vistas não como meio de prova, mas como uma manifestação do seu direito de defesa que deve ser respeitado para que possa existir um julgamento justo”⁵.

O princípio surge precisamente como reação aos métodos atrozes próprios da Inquisição (Idade Média), conduzida pelo absolutismo monárquico e pela Igreja, que eram

³ A expressão “autoincriminação” deverá ser aqui entendida num sentido amplo, abrangendo a contribuição para o estabelecimento da própria responsabilidade por infrações criminais ou contraordenacionais, de direito administrativo sancionatório.

⁴ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre as proibições... ob.cit.*, p. 121

⁵ LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação do contribuinte *versus* o direito à não autoincriminação”, in *Revista do Ministério Público*, Ano 27, nº 107 (Julho-Setembro 2006), pp. 121-163 (p. 133)

utilizados sobre as pessoas suspeitas da prática de um crime, de modo a obter uma confissão, que era considerada “a rainha das provas” (*probatio probatissima*), podendo-se mesmo alcançá-la por meio da tortura⁶. Este cenário, que constituía um verdadeiro atentado aos direitos fundamentais do acusado, transformando-o em instrumento da sua própria condenação, acabou por sofrer profundas modificações durante os séculos XVII e XVIII, altura em que se começa a reconhecer que o indivíduo não pode ser usado como instrumento abusivo da sua própria condenação e a defender-se o direito do suspeito a recusar-se a testemunhar contra ele próprio.

Foi em Inglaterra que o direito ao silêncio e o privilégio contra a autoincriminação adquiriram a sua forma moderna. Após a *Magna Charta* (1215) e durante o longo processo de reformas que a sucede, visando a instauração de um sistema processual acusatório, a liberdade de declaração vai sendo gradualmente reconhecida, até se converter em princípio de *common law*. COSTA ANDRADE considera o ano de 1679 o ponto a partir do qual “o princípio *nemo tenetur* viria a triunfar definitivamente no direito inglês”⁷, no entanto, entendem outros autores que aquele apenas surge no século XIX (ou que, pelo menos só aqui conhece aplicação integral), altura em que se introduz o direito à assistência por advogado, e, posteriormente, a obrigação de informar o arguido do seu direito ao silêncio⁸.

Muito embora seja questionável a identidade entre a conceção do princípio *nemo tenetur* no ordenamento norte-americano com os ordenamentos de matriz continental⁹, cabe assinalar que, logo em 1776, a Declaração dos Direitos de Virgínia¹⁰ já proclamava no seu art. 8º que “em todos os processos criminais o acusado não pode ser obrigado a produzir provas contra si mesmo”. Foi esta a fonte da 5ª Emenda à Constituição dos

⁶ Para além de inquirirem pessoas regularmente sobre as suas crenças e práticas religiosas, sem que houvesse quaisquer indícios ou uma acusação formal contra aquelas, o processo probatório praticado pelos Tribunais eclesiásticos, destinando a averiguar a culpabilidade do arguido, e a obter a sua confissão era o chamado “juramento *ex officio*”, exigindo-se o seu ajuramento perante o tribunal, tendo que responder a todos os quesitos do tribunal com honestidade, sob pena de ser severamente punido.

⁷ MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre as proibições... ob. cit.*, p. 123

⁸ Nomeadamente, VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris...” – Parte I, *ob. cit.*, p.138, uma vez que antes o arguido continuava obrigado a declarar com verdade perante o Juiz de Instrução e podia ser interrogado como testemunha em audiência. Apenas com o estabelecimento do direito à assistência de um advogado é que se tornou possível separar a função do arguido como meio de prova da sua posição como parte no processo, dado que o acusador passa a confrontar-se com o advogado e não com o arguido.

⁹ Sobre esta questão, *vide*, com desenvolvimento, LUIS E. CHIESA, *Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases*, 30 B.C. Third World L.J., v. 35, 2010, pp. 35-66 (35-36).

¹⁰ Cf. texto original da Declaração em <http://www.heritage.org/initiatives/first-principles/primary-sources/virginia-declaration-of-rights>.

Estados Unidos da América (1791), que consagra o chamado *privilege against self-incrimination*, declarando que “ninguém é obrigado no processo criminal a ser testemunha contra si mesmo”¹¹. Fundamental para a afirmação deste direito foi ainda o caso *Miranda vs. Arizona* (1966)¹², onde o *Supreme Court* americano viria a complementar o princípio, declarando que o *privilege against self-incrimination* era estruturante de um processo acusatório, impondo-se em todas as fases do processo criminal, acompanhado dos deveres de esclarecimento e advertência sobre os direitos do arguido¹³.

Quanto ao momento concreto da consagração do princípio no ordenamento jurídico português, apesar de quase um século e meio antes já haver quem na doutrina portuguesa reivindicasse o reconhecimento jurídico do direito ao silêncio, a primeira previsão legal expressa do direito ao silêncio terá sido o Decreto de 28 de dezembro de 1910, no qual se estabeleceu que nenhum réu em processo penal poderia ser obrigado a responder em audiência de julgamento, com exceção das perguntas relativas à sua identidade, devendo o juiz, por um lado informá-lo expressamente desse direito, e por outro, ter presente que a possibilidade de interrogar o réu tinha como finalidade o exercício do direito de defesa e não a comprovação da acusação¹⁴.

O Código de Processo Penal de 1929, que vigorou até 1987, consagra o direito ao silêncio, limitado pela obrigação de declarar com verdade relativamente à identificação pessoal e antecedentes criminais. A esta consagração formal do *nemo tenetur*, na vertente do direito ao silêncio, não correspondia, no entanto, uma verdadeira realização efetiva, por três motivos: Em primeiro lugar, porque ainda que o arguido pudesse

¹¹ Com a expressão original: “No person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself”.

¹² Disponível em <http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/384/436>. Vide ainda, com inegável importância para o enquadramento do princípio no Direito norte-americano, *Messiah vs. United States* (disponível em <http://www.ca11.uscourts.gov/unpub/ops/201010300.pdf>)

¹³ Tratam-se dos intitulados *Miranda Warnings*. O caso em causa era o de um cidadão mexicano suspeito do crime de rapto e violação que foi detido, conduzido às instalações policiais, identificado pela vítima, e interrogado de seguida, tendo assinado um documento em que confessava ser o autor do crime, o que levou à sua condenação a uma pena entre vinte e trinta anos de prisão efetiva por cada crime. O caso acabou por subir ao *Supreme Court*, tendo este anulado a decisão condenatória com fundamento na violação do *privilege against self-incrimination* previsto na 5ª Emenda de 1791, uma vez que o arguido não havia sido informado nem esclarecido aquando da detenção, e definindo ainda um conjunto de regras a observar pelas autoridades no momento em que se interroga um arguido detido.

¹⁴ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS/ 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, p.10

remeter-se ao silêncio durante o primeiro interrogatório e na audiência, não era impedida a utilização de uma confissão prévia como prova contra si, mesmo que tivesse sido obtida com desrespeito pela sua liberdade; em segundo lugar porque admitia-se a valoração negativa do silêncio, como demonstração de não arrependimento ou mesmo como índice de culpabilidade ou confissão; por último, porque uma vez que as decisões não tinham de ser fundamentadas, não era possível na prática proceder ao controlo da convicção do julgador nem determinar se a decisão tinha sido tomada com base no silêncio do arguido¹⁵.

Apenas com o Código de Processo Penal de 1987 é que o direito ao silêncio adquire, finalmente, verdadeira efetividade prática, para lá da sua consagração expressa, uma vez que é acompanhado da proibição da valoração negativa do silêncio¹⁶, da consagração de proibições de prova que impedem a utilização de provas obtidas com violação daquele direito, da proibição da utilização das declarações anteriores do arguido que se remete ao silêncio em audiência, bem como da obrigação de fundamentação das decisões judiciais, permanecendo apenas as limitações decorrentes da obrigação de declarar a verdade sobre os elementos de identificação pessoal e antecedentes criminais¹⁷.

¹⁵ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p. 12 ss.

¹⁶ Note-se, no entanto, que se o arguido não pode ser juridicamente desfavorecido por exercer o seu direito ao silêncio, já o poderá ser de um ponto de vista *fático*, quando desse silêncio “derive o definitivo desconhecimento ou desconsideração de circunstâncias que serviriam para justificar ou desculpar, total ou parcialmente, a infração. Então, mas só então, representará o exercício de tal direito um *privilegium odiosum* para o arguido” (cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1974, pp. 448-449). No sentido de que, ao não falar, o arguido estará a prescindir de circunstâncias atenuantes como a confissão ou o arrependimento, *vide* Ac. STJ de 20-02-2008, proc. n.º 08P295, Rel. Raul Borges, disponível em www.dgsi.pt. Em sentido contrário, cfr. PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4ª ed., Universidade Católica, Lisboa, 2011, (anotação ao art.4º) que refere que “...do silêncio do arguido não se pode presumir que o arguido se conforma com o facto ou não está arrependido”; MARIA JOÃO ANTUNES, “Direito ao silêncio e leitura em audiência de declarações do arguido”, *Sub Judice*, n.º4, 1992, p.96. A propósito do tema, veja-se ainda o Ac. do TEDH de 08-02-1996 (*John Murray vs. Reino Unido*), disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>.

¹⁷ Quanto a este aspeto, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 695/95, proc. n.º 351/95, Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, viria a declarar inconstitucional o n.º2 do art. 342º do CPP que obrigava o arguido, em julgamento, a descrever com verdade os seus antecedentes criminais por entender que “a imposição 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”. De facto, tal obrigação violava não só o princípio da presunção de inocência (art.32º, n.º2 CRP), já que assim se facultavam elementos que poderiam indiciar uma presunção de culpa, como também as garantias de defesa do arguido, uma vez que os antecedentes se repercutiriam na culpa do facto. (Cf. MARIA FERNANDA PALMA, “A constitucionalidade do art. 342º do Código de Processo Penal (o direito ao silêncio do arguido)”, in *Revista do Ministério Público*, ano 15, n.º60, pp.105-109)

O direito ao silêncio tem vindo a ser implementado na maioria das legislações processuais penais dos Estados de Direito modernos, assim como tem vindo a ser expressamente consagrado em documentos internacionais de proteção dos direitos do Homem, como é o caso do artigo 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH) e do artigo 14º, III, al. g) do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (PIDCP), da ONU¹⁸, como princípio essencial do Processo Penal, integrado na noção mais ampla de *fair trial*¹⁹, como um dos seus corolários essenciais.

3. Fundamentos constitucionais e previsão legal do *nemo tenetur*

A Constituição da República Portuguesa, ao contrário do que acontece noutras Constituições (a Americana, na 5ª Emenda, a Brasileira e a Espanhola) não consagra expressamente o *nemo tenetur* – quer na vertente de direito ao silêncio do arguido, quer na vertente de privilégio do arguido contra uma autoincriminação - o que não obsta a que tanto na doutrina, como na jurisprudência portuguesas, seja entendimento consensual que o princípio tem natureza constitucional implícita²⁰.

Apenas a nível infraconstitucional, no Código de Processo Penal (CPP) encontramos a previsão expressa do princípio, “na variante de um abrangente e quase irrestrito direito ao silêncio”²¹, mais concretamente no artigo 61, nº1, al. d), que dispõe que o arguido goza, em qualquer fase do processo penal, do direito de “não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar”, preceito complementado por outros

¹⁸ Que dispõe: “*In the determination of any criminal charge against him, everyone shall be entitled to the following minimum guarantees, in full equality: not to be compelled to testify against himself or to confess guilt*”.

¹⁹ Adotando a definição de *fair trial* (ou processo equitativo) de VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris...” – Parte I, *ob. cit.*, p.133, “o conceito, de origem anglo-saxónica (ligado à própria estrutura do processo acusatório), é constituído por um conjunto de princípios que devem reger o processo, para que este seja justo, visando, *prima facie*, a proteção do arguido, reconhecido como verdadeiro sujeito do processo”.

²⁰ Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão, direito ao silêncio e prova proibidas” (Parecer) in *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*, Almedina, Coimbra, 2009, pp.11-56 (p.39); MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre as proibições...* *ob. cit.*, p.125; SÓNIA FIDALGO, “Determinação do perfil genético como meio de prova em processo penal”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 16, nº1 (Janeiro-Março 2006), pp. 115-148 (p.144). Quanto à jurisprudência, vide o Ac. TC nº 155/07, proc. nº 695/06, Rel. Cons. Gil Galvão, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, onde no seu ponto 12.1.5. se lê que “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)”.

²¹ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p. 16

que regulam o exercício do direito ao silêncio em atos processuais específicos, como os interrogatórios e a audiência de julgamento e estabelecem obrigações de informação sobre aquele direito integrante da posição do arguido como sujeito processual – arts. 58º, nº2, 132º, nº2, 141, nº4, al. a), 143º, nº2, 144º, nº1 e 343º, nº1 e 345º, nº1, todos do CPP.

Em relação aos fundamentos constitucionais do princípio, a doutrina divide-se em duas correntes: uma corrente atribui ao *nemo tenetur* um *fundamento material ou substantivo*, relacionando-o com alguns direitos fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana (art.1º CRP), ou ainda os direitos à integridade pessoal e ao desenvolvimento da personalidade (artigos 25º e 26º CRP); ao passo que a outra – a prevalecente na doutrina e jurisprudência portuguesas²² – atribui-lhe um *fundamento processual*, baseado nas garantias processuais reconhecidas ao arguido na Lei Fundamental, nomeadamente no princípio do processo equitativo e no princípio da presunção de inocência, consagrados respetivamente nos artigos 20º, nº4, *in fine* e 32º, nº2 e 8º da CRP, não deixando no entanto de reconhecer que o princípio protege igualmente, de forma mediata, a dignidade da pessoa e direitos fundamentais com ela relacionados como os direitos à integridade pessoal e à privacidade. Dentro desta corrente, a maioria dos autores configura o *nemo tenetur* como projeção da estrutura acusatória do processo²³ e das garantias de defesa, outros relacionam-no particularmente

²² JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, pp. 41-42; VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare*” – Parte II, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 28, nº 109 (Janeiro-Março 2007), pp. 57-96 (p. 62-63), que refere que os direitos processuais do arguido não são outra coisa senão “o escudo protetor dos direitos fundamentais do cidadão que, em virtude da suspeita que sobre ele incide, de ter cometido um crime, se encontra numa situação de especial vulnerabilidade perante a máquina estatal”; LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.133. Quanto à jurisprudência *vide* o já mencionado Ac. do TC nº 695/95, no qual se reconhece que o artigo 32º, nº1 da CRP atribui ao arguido um direito de defesa e que configura o direito ao silêncio como “uma componente das garantias de defesa asseguradas pelo mesmo preceito, cujo objetivo último é a proteção do arguido como sujeito no processo”, entendimento que tem vindo a ser sucessivamente reiterado pelo mesmo Tribunal, nomeadamente nos Acórdãos nº 304/04 (proc. nº 957/03, Rel. Cons. Artur Maurício), 181/05 (proc. nº 923/04, Rel. Cons. Paulo Mota Pinto) e 155/2007, ao qual já fizemos referência.

²³ Nos termos da qual é a quem acusa que cabe provar a culpa do arguido, sem pretensões de dele extrair uma confissão. Neste sentido, cf. FREDERICO DA COSTA PINTO, “Supervisão do mercado, legalidade da prova e direito de defesa em processo de Contra-Ordenação” (Parecer) in *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 57-128 (p.99)

com a presunção de inocência²⁴, outros ainda reconduzem-no ao princípio do processo equitativo²⁵.

4. Conteúdo e amplitude do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*²⁶

4.1. Âmbito de validade temporal

Quanto ao âmbito de validade temporal do *nemo tenetur*, o que importa frisar é que o mesmo pode ter aplicação ainda antes da constituição de arguido. O titular do direito é não apenas o arguido, mas também o suspeito²⁷.

Para além destes, também as testemunhas, não obstante deverem prestar juramento e responder com verdade às perguntas que lhe forem feitas, se das suas respostas puder resultar a sua responsabilização penal, poderão estas remeter-se ao silêncio e até mesmo requerer a sua constituição como arguidas (art. 132º, nº2 do CPP). Do mesmo modo, o art. 59º, nº2 do CPP prevê que “a pessoa contra quem recair suspeita de ter cometido um crime tem direito a ser constituída, a seu pedido, como arguido sempre que estiverem a ser efetuadas diligências (...) que pessoalmente a afetem.”

Daqui resulta que, “no sistema processual português é titular do direito ao silêncio primeiramente o arguido e, além dele, todas as pessoas que, não o sendo, são, contudo, orientadas ou pressionadas por agentes da administração da justiça penal a declararem

²⁴ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, p.41

²⁵ VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris 2000...” – Parte II, *ob. cit.*, p.58. Como bem sublinha a autora, perceber qual é o fundamento da prerrogativa contra a autoincriminação e do direito ao silêncio é indispensável para definir os seus contornos e as suas eventuais limitações, uma vez que ao assumir-se estarmos perante um direito que resulta diretamente da dignidade da pessoa humana, esse direito não poderá sofrer as mesmas restrições que sofreria se se entendesse decorrer de garantias processuais – no primeiro caso será um direito de natureza tendencialmente absoluta, no segundo poderá ser sujeito a certas limitações. No mesmo sentido, cf. LARA SOFIA PINTO, “Privilégio contra a autoincriminação *versus* colaboração do arguido – Case study: revelação coativa da password para descriptação de dados – resistance is futile?”, in *Prova criminal e direito de defesa : estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal* (eds.Teresa Pizarro Beleza, Frederico de Lacerda da Costa Pinto), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 91-116 (p. 105)

²⁶ Para a análise deste tópico, optámos por adotar a metodologia de AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p.22, que fazem referência a diferentes âmbitos de validade do princípio, nomeadamente ao âmbito de validade temporal, material e normativo. Por uma questão puramente metodológica, deixaremos a análise do último para o capítulo seguinte e ocupar-nos-emos, por ora, apenas dos primeiros dois.

²⁷ Não se confunda as duas figuras, que são distintas no processo penal português. O suspeito é “a pessoa relativamente à qual exista indício de que cometeu ou se prepara para cometer um crime, ou que nele participou ou se prepara para participar” (art. 1º, al.e) do CPP), ao passo que o arguido é já um sujeito processual de *pleno jure*.

contra si mesmas”²⁸. Estas pessoas podem, nos termos do art. 59º, nº2, solicitar a sua constituição como arguidos, passando a dispor de todos os direitos e prerrogativas inerentes a tal estatuto. Enquanto o mesmo se mantiver, isto é, até ao trânsito em julgado da sentença, o princípio mantém integralmente a sua vigência.

4.2. Aplicabilidade às pessoas coletivas

É uma questão controvertida a de saber se e em que medida o *nemo tenetur* é aplicável às pessoas coletivas, no âmbito de processos sancionatórios que contra elas venham a ser instaurados. A resposta a este problema não é inteiramente consensual nos diferentes ordenamentos jurídicos. Enquanto em alguns, esse direito é claramente reconhecido, aceitando-se como natural a extensão dos direitos fundamentais em geral e das garantias processuais em especial às pessoas coletivas, noutros rejeita-se à aplicação do direito às pessoas coletivas, ao mesmo tempo que se procura indagar dos termos exatos da sua aplicabilidade aos representantes individuais das pessoas coletivas.

Entre os argumentos utilizados para rejeitar a aplicação do *nemo tenetur* às pessoas coletivas, encontra-se o de que as empresas são uma criação jurídica do Estado, destituídas de alma, sentimentos e pensamentos, devendo estar sujeitas ao poder de investigação daquele; o de que o *nemo tenetur* é um direito pessoal, não podendo ser atribuído a outros intervenientes e ainda o de que se os trabalhadores de uma empresa pudessem recusar a entrega de livros e outros documentos relativos à empresa, de modo a não a incriminar, tal resultaria no fracasso de muitos processos contra as ditas empresas em que toda a acusação assenta sobre os mencionados documentos, comprometendo a tutela do interesse público²⁹.

No entanto, vários argumentos em sentido oposto podem igualmente ser invocados. Em primeiro lugar, sendo certo que as pessoas coletivas são titulares de direitos fundamentais, desde que compatíveis com a sua natureza (o que se encontra constitucionalmente e expressamente consagrado no âmbito do princípio da universalidade dos direitos fundamentais, mais concretamente no art. 12º, nº2 da CRP),

²⁸ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p.20

²⁹ Argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal norte-americano no caso *Hale v. Henkel* (disponível em <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=201&invol=43>) para rejeitar a aplicação da Quinta Emenda às empresas.

e ainda que podem ser alvo de responsabilidade penal (o que resulta do artigo 11º do Código Penal), faz sentido que lhes sejam atribuídos os direitos que assistem ao arguido, nomeadamente o direito à não autoincriminação³⁰. Em segundo lugar, as pessoas coletivas não são apenas uma ficção jurídica criada pelos ordenamentos jurídicos dos Estados - do ponto de vista material, são um conjunto de pessoas físicas que colaboram na prossecução de finalidades comuns, pelo que a recusa da proteção dos direitos fundamentais das pessoas coletivas conduzirá à violação dos direitos fundamentais dos indivíduos associados à empresa, quer funcionalmente, na qualidade de trabalhadores ou administradores, quer indiretamente, na qualidade de acionistas, clientes, fornecedores e famílias. Em terceiro lugar, porque o *nemo tenetur* pretende realizar um equilíbrio entre os poderes do Estado e os direitos dos cidadãos, o que também se justifica em relação às pessoas coletivas. E por último, porque, tendo o direito nascido como forma de garantir a integridade do sistema acusatório, obrigando o Estado a construir o caso contra o acusado antes de o forçar a responder às acusações, o mesmo deve subsistir sempre que exista um processo sancionatório, independentemente das partes em causa³¹.

Também a jurisprudência europeia de direitos humanos é geralmente favorável à extensão deste direito às pessoas coletivas, tendo o TEDH vindo sistematicamente sustentando a titularidade dos direitos humanos por pessoas coletivas, independentemente da sua forma³².

Podemos então concluir que do ponto de vista do direito constitucional e do direito internacional dos direitos humanos não há nenhuma razão para excluir a aplicação do direito à não autoincriminação às pessoas coletivas, pois se este direito fosse subvertido

³⁰ Vide Ac. do TC nº 656/97, proc. 126/97, Rel. Cons. Ribeiro Mendes, onde se lê que “não poderá sustentar-se que não sejam aplicáveis às pessoas coletivas arguidas as garantias do processo criminal que «sejam compatíveis com a sua natureza» (artigo 12º, nº2, da Constituição)”. Só casuisticamente se poderá aferir quais os direitos e deveres fundamentais *compatíveis* com a natureza da pessoa coletiva. Nas palavras de GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA (Constituição da República Portuguesa Anotada, vol.I, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 330-331, em anotação ao art. 12º), “é claro que o ser ou não ser compatível com a natureza das pessoas coletivas depende naturalmente da própria natureza de cada um dos direitos fundamentais, sendo incompatíveis aqueles direitos que não são concebíveis a não ser em conexão com as pessoas físicas, com os indivíduos (...) e depende também da natureza das pessoas coletivas em causa (...)”.

³¹ Argumentos invocados por JÓNATAS E. M. MACHADO/VERA L. C. RAPOSO, “O direito à não autoincriminação e as pessoas colectivas empresariais”, in *Direitos Fundamentais e Justiça*, Ano 3, nº8 (Julho-Setembro 2009), pp. 18 e 27.

³² Vide, v.g, Ac. do TEDH *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, de 21-05-2003, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>.

através da obrigação dos respetivos representantes de apresentarem provas contra elas, o mesmo perderia qualquer sentido útil. Ademais, mesmo que se defenda a não extensão do direito às pessoas coletivas, nunca se poderia deixar de aceitar que o mesmo protege as pessoas físicas que representem a pessoa coletiva e que corram o risco de vir a ser incriminadas com base em informação prestadas em representação da pessoa coletiva, e a verdade é que a proteção do direito à não autoincriminação das pessoas coletivas e das pessoas singulares a elas ligadas é uma realidade praticamente indissociável³³.

O direito à não autoincriminação tem, portanto, como titulares quer as pessoas singulares, quer as pessoas coletivas, podendo a sua invocação ser feita pelo próprio titular ou pelo seu representante legal, independentemente – como já vimos - do estatuto processual da pessoa, podendo tratar-se de um suspeito, indiciado, arguido ou mesmo uma testemunha de um processo sancionatório, desde que da sua intervenção processual resulte o risco de uma autoincriminação³⁴.

4.3. Âmbito de validade material

A delimitação do âmbito de validade material do *nemo tenetur*, ou seja, a delimitação do seu alcance e dos seus limites, é provavelmente uma das questões mais complexas no que a este princípio diz respeito.

Já vimos que o direito ao silêncio representa “o núcleo quase absoluto do *nemo tenetur*”³⁵, havendo mesmo quem entenda – adotando uma conceção restritiva do princípio - que um se confunde com o outro³⁶. De facto, a redação do artigo 61º do CPP

³³ JÓNATAS E. M. MACHADO/VERA L. C. RAPOSO, “O direito à não auto-incriminação...”, *ob. cit.*, p.30 e 34. Também neste sentido, cf. FREDERICO DA COSTA PINTO, “Supervisão do mercado...”, *ob. cit.*, p. 97

³⁴ Neste sentido, na jurisprudência comunitária, veja-se o Acórdão *Orkem SA v. Commission*, de 18-10-1989 (disponível através de <http://ec.europa.eu/competition/court/antitrust/iju51980.html>), no qual o TJCE sustentou que o direito a não ser compelido a prestar testemunho contra si mesmo integra os princípios comuns aos direitos nacionais dos Estados membros, sendo inteiramente aplicável a uma empresa.

³⁵ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p.21

³⁶ Neste sentido, FREDERICO DA COSTA PINTO, “Supervisão do mercado...”, *ob. cit.*, p. 95-97, que entende que “o direito ao silêncio abrange apenas e só o direito a não responder a perguntas ou prestar declarações sobre os factos que lhe são imputados e não abrange o direito a recusar a entrega de elementos que estejam em seu poder”, enquadrando o autor a obrigação de entrega de elementos no âmbito do dever de se sujeitar a diligências de prova previsto no artigo 61º, nº3, al. d) do CPP e corroborado pela ressalva prevista no art. 60º, segundo o qual o acervo de direitos e deveres do arguido não prejudica a efetivação de diligências probatórias. Por outro lado, PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário... ob. cit.*, p. 183, relativamente a este dever do arguido de sujeitar-se a diligências de prova,

leva a crer que o direito se restringe aos casos em que o arguido é solicitado a prestar declarações verbais, isto é, que a não autoincriminação estaria arredada quando estivesse em causa a prova obtida por outros meios, como a exibição de documentos.

No entanto, a grande maioria da doutrina³⁷ tem vindo a reconhecer que o princípio não se restringe ao mero direito ao silêncio, mas abrange o direito de a pessoa não ser obrigada a apresentar elementos que provem a sua culpabilidade, abarcando as declarações por meio de documentos, da indicação do lugar onde se encontra o meio de prova ou de uma atuação.

De facto, é difícil encontrar fundamento para reduzir o *nemo tenetur* ao direito ao silêncio. Quer se adote uma conceção *substantivista* ou *processualista* do princípio, isto é, quer se entenda que o que está em causa é o respeito pela dignidade, a integridade pessoal e a privacidade do sujeito ou se entenda que está em causa a presunção de inocência e o direito a um processo equitativo, a verdade é que “uma interpretação teleológica da norma aponta para que a invocação deste direito não esteja dependente dos meios utilizados, mas dos fins que se pretendem alcançar e dos interesses que sejam postos em causa, designadamente o da não autoincriminação, sob pena de esses expedientes serem utilizados como forma de contornar um direito fundamental dos cidadãos”³⁸. O objetivo é sempre proteger o indivíduo contra eventuais excessos e abusos cometidos por parte do Estado no âmbito da persecução penal, pelo que este terá sempre que abranger qualquer contributo involuntário (baseado em violência, coação ou engano) do suspeito para alimentar uma pretensão punitiva pública contra si próprio.

O melhor entendimento parece-nos então ser o de que o *nemo tenetur* vai para além do direito ao silêncio, e que inclui o direito a não ser obrigado a fornecer qualquer elemento de prova que possa contribuir para uma autoincriminação. Assim, ao direito de ficar calado em interrogatório, acrescenta-se o direito a não entregar documentos ou outros materiais, cabendo a quem acusa o ónus de fazer prova de outra forma. E uma

entende estarem em causa instrumentos como a acareação (art.146º), o reconhecimento (art. 147º) e o exame (art. 172º).

³⁷ Na qual se inclui VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris...” – Parte I, *ob. cit.*, p.133; ADRIANA RISTORI, *Sobre o silêncio do arguido no interrogatório no processo penal português*, Almedina, Coimbra, 2007, p.98; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, pp. 43-44; PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário... ob. cit.* (anotação ao art.4º). Também o TEDH se tem pronunciado sobre esta questão, sendo uma referência o Acórdão *Funke v. France*, de 25-02-1993, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>, no qual o Tribunal entende que a entrega de documentos (extratos bancários) viola o direito à não autoincriminação.

³⁸ LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.136

vez que o processo penal está assente na garantia da presunção de inocência, do exercício de tal direito não pode advir nenhum tipo de prejuízo jurídico ou de presunção de culpabilidade, muito menos poderá tal configurar um crime de desobediência³⁹.

Importa ressaltar, no entanto, que este direito não deve ser entendido na sua máxima amplitude, de recusa de qualquer forma de cooperação com a justiça com caráter incriminatório (como, por exemplo, a sujeição a uma busca), mas sim como o direito de não ser obrigado a fornecer prova da própria culpabilidade, quer testemunhal, quer real, quer documental.⁴⁰

4.3.1. As restrições justificadas ao *nemo tenetur*

Problema mais complexo é o de saber se algumas diligências de prova como as colheitas de ar expirado ou de fluidos orgânicos são ou não abrangidas conceptualmente pelo *nemo tenetur*. A parcela da doutrina e jurisprudência que entendem que o princípio não abarca tais procedimentos, fazem-no apoiando-se principalmente no critério da *dependência* ou *independência* da vontade do sujeito, isto é, segundo esta conceção, estariam fora do âmbito de aplicação do princípio prestações pessoais exigidas sob ameaça de sanção, mas independentes da vontade do sujeito, que não passam por uma elaboração espiritual da sua parte, o que no fundo implica que o princípio ficaria reduzido às declarações orais⁴¹.

Mais uma vez, não acolhemos este entendimento. Adotando as palavras de AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS⁴², “só por ironia se pode sustentar que as

³⁹ Também neste sentido, *vide* o Ac. STJ de 05-01-2005, proc. 04P3276, Rel. Henrique Gaspar, disponível através de www.dgsi.pt; Ac. do TC nº 461/2011, proc. nº 366/11, Rel. Cons. Catarina Sarmiento e Castro, disponível em www.tribunalconstitucional.pt, de onde decorre que “o direito à não autoincriminação não se limita às declarações do arguido – interrogatório judicial ou não judicial – antes respeitando a quaisquer contribuições do arguido de conteúdo diretamente incriminatório, designadamente prestação de informações e à entrega de (certos) documentos”.

⁴⁰ Cf. VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris...” – Parte I, *ob. cit.*, p.133

⁴¹ Neste sentido, *vide* o Acórdão do TEDH *Saunders v. United Kingdom*, de 17-12-1996, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>, no qual este Tribunal afirma que “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”. No mesmo sentido, *vide* o já referido Ac. do TC nº155/2007, proferido num caso em que um indivíduo constituído arguido num inquérito instaurado pela prática de dois crimes de homicídio, foi sujeito a um teste forçado de ADN por meio da utilização de uma zaragatoa bucal.

⁴² “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p.24-25

declarações orais dependem da vontade do indivíduo e as colheitas de ar expirado ou de urina não”. Por um lado porque basta atentar nos já referidos métodos tortuosos do processo inquisitório para perceber que é possível extrair declarações contra a vontade de quem é submetido a tais métodos, por outro porque atos como a entrega de documentos, a expiração de ar ou a cedência de urina são tão suscetíveis de contribuir para a autoincriminação do indivíduo como as declarações orais, assim como a coação para a colheita de fluidos orgânicos contra a vontade do visado é tão invasiva da esfera íntima da pessoa como a coação para a obtenção de declarações – em ambos os casos o sujeito não só se torna objeto de prova como pode produzir prova contra si mesmo.

Concluimos assim que, ao excluir-se uma determinada conduta do âmbito de proteção do *nemo tenetur*, esta exclusão não deverá ter por fundamento critérios centrados na dependência ou independência da prestação do sujeito da sua vontade ou na distinção entre conduta ativa e tolerância passiva⁴³. Uma vez que a imposição forçada (sob pena de sanção) de fornecer prova e de assim contribuir para a sua autoincriminação implica uma *restrição*, uma *limitação* aos direitos fundamentais à integridade pessoal, à privacidade e à não autoincriminação, tal restrição só será legítima se do seu lado estiverem em jogo direitos ou interesses de valor social e constitucional prevalecente⁴⁴.

O *nemo tenetur se ipsum accusare*, não obstante a sua vigência alargada e tal como todos os outros direitos fundamentais, não é um direito absoluto. Na verdade, justificam-se e impõem-se restrições à sua aplicabilidade, mas apenas e só, se estas respeitarem dois pressupostos: por um lado, devem estar previstas em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de *legalidade* (pois estando em causa uma intervenção dos poderes públicos de amplo espectro e restritiva de direitos, a previsão por lei terá sempre que ser uma condição necessária da sua admissibilidade); por outro

⁴³ A doutrina tradicional alemã costuma fazer a distinção entre a colaboração ativa e a colaboração passiva do arguido, reconduzindo a imposição da colaboração do arguido apenas a casos de colaboração passiva, por considerar que apenas a exigibilidade de colaboração ativa seria violadora do princípio *nemo tenetur*. Na jurisprudência portuguesa, vide o Ac. do Tribunal da Relação do Porto de 28-01-2009, proc. n.º 0816480, Rel. Maria do Carmo Silva Dias, disponível através de www.dgsi.pt, que parece também acolher esta distinção. Cremos, a par de LARA SOFIA PINTO, (“Privilégio contra a autoincriminação...”, *ob. cit.*, p.98), e de SÓNIA FIDALGO (“Determinação...” *ob. cit.*, p. 141), ser este critério também de afastar, não só pelo que já foi dito em relação ao critério da (in)dependência da vontade do arguido, mas também porque se revela de difícil aplicação prática, no que toca a traçar a linha de fronteira entre o que consubstancia uma ação e uma sujeição.

⁴⁴ Deste modo, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2010, anots. ao art. 25º, p. 277; SÓNIA FIDALGO, “Determinação...” *ob. cit.*, p.130; Ac. do TC. n.º 319/95, de 20-06-1995, proc. n.º 200/94, Cons. Messias Bento, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

lado devem obedecer ao princípio da *proporcionalidade* e da necessidade, previsto no artigo 18º, nº2 da CRP, isto é, deverá haver uma apreciação em concreto da natureza dos conflitos em causa, só se justificando a restrição se esta visar a proteção de bens jurídicos de elevado valor social e constitucional, nunca podendo, no entanto, ir ao ponto de aniquilar o *conteúdo essencial* de qualquer um dos direitos ou interesses públicos colidentes (art. 18º, nº3 da CRP)⁴⁵.

É neste lógica que, não obstante representar uma intromissão na privacidade do sujeito e poder conduzir à sua autoincriminação, existe, por exemplo, um dever de sujeição ao teste de alcoolemia e substâncias psicotrópicas no domínio rodoviário (e a consequente inadmissibilidade do pedido de constituição de arguido por parte do condutor para se subtrair ao mesmo), dever esse que por ter como *ratio* a proteção da vida e da integridade física das pessoas que circulam nas estradas, se encontra inteiramente justificado, sendo inclusive punível a recusa de cumprimento do mesmo⁴⁶. Outros exemplos de limitações ao direito ao silêncio e à não autoincriminação que se verificam no nosso ordenamento podem ser dados, tais como: *i*) a cláusula geral do dever de sujeição do arguido a exames (art.172º, nº1 do CPP) e a diligências de prova previstas na lei (art. 61º, nº3, al. d) do CPP), *ii*) o dever do arguido de responder com verdade às perguntas feitas por entidade competente sobre a sua identidade (art. 61º, nº3, al. b) do CPP)⁴⁷; *iii*) 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; ou ainda *iv*) a admissão no direito português, dentro de determinados pressupostos, de alguns meios ocultos de investigação (como é o caso das escutas e do recurso a agentes encobertos), através dos quais se pretende obter declarações autoincriminatórias de arguidos ou suspeitos.

Do exposto, resulta que sempre que a restrição a um determinado direito, liberdade ou garantia se encontre prevista por lei e que a ordem de grandeza do que se restringe não seja superior à ordem de grandeza do que se pretende tutelar com a restrição

⁴⁵ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, p.45. Para um maior desenvolvimento v. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição...ob. cit.*, (anotação ao art.18º); VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 3ª ed., Almedina, 2004, p. 320 ss.

⁴⁶ O art. 152º, nº3 do Código da Estrada (DL 44/2005 de 23 de fevereiro) prevê a punibilidade, a título de desobediência, da recusa pelos condutores de sujeição a este tipo de exames.

⁴⁷ Devendo o arguido ser informado de que a falta de resposta às perguntas ou a falsidade da mesma o poderá fazer incorrer em responsabilidade penal, nomeadamente crime de desobediência (art. 348º CP) ou de falsas declarações (art. 359º CP).

(respeitando o princípio da proporcionalidade do nº2 do art. 18º da CRP), a mesma deverá considerar-se jurídico-constitucionalmente admissível.

4.3.2. Direito a mentir?

Outro aspeto que importa esclarecer é que não é por não existir uma previsão legal que sancione os casos em que o arguido falte à verdade que seja correto dizer que este tem um *direito a mentir*. Como bem observa FIGUEIREDO DIAS, “não existe, por certo, um direito a mentir que sirva como causa justificativa da falsidade; o que sucede simplesmente é ter a lei entendido ser inexigível dos arguidos o cumprimento do dever de verdade, razão porque renunciou nestes casos a impô-lo”, até porque “nada existe na lei, com efeito, que possa fazer supor o reconhecimento de um tal direito”⁴⁸.

A não-imposição da obrigação de dizer a verdade não é o mesmo que o acolhimento de um direito à mentira. Pode dizer-se que o legislador encontrou uma solução que se situa entre os interesses da defesa e do Estado: não consagrou um direito a mentir, mas também não pune a mentira. De igual forma, note-se que exercer o direito ao silêncio e falsear uma declaração certamente não são a mesma coisa: ainda que em nenhum dos casos o sujeito contribua para o esclarecimento dos factos, ao mentir está para além disso a induzir o Estado em erro. Enquanto o silêncio não ultrapassa a esfera jurídica do sujeito, a mentira tem o poder de lesar bens alheios⁴⁹.

Como refere FIGUEIREDO DIAS⁵⁰, parece claro que a falsa declaração do arguido, de um ponto de vista *processual*, não constitui ato processualmente inadmissível, assim como

⁴⁸ JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, Vol.I, Coimbra: Coimbra Editora, 1º Ed. 1974 – Reimpressão 2004, p.450.

⁴⁹ No Direito norte-americano, o arguido tem o direito de se remeter ao silêncio, em virtude do *privilege against self-incrimination*, no entanto, querendo abrir mão desse privilégio, poderá, após o juramento de dizer a verdade ser inquirido pelo seu Defensor (*direct examination*) e, a seguir, pela parte contrária (*cross examination*), como se fosse uma verdadeira testemunha, respondendo por eventual perjúrio. Na jurisprudência portuguesa, vide o Acórdão do STJ, de 12-03-2008, proc. nº 08P694, Rel. Santos Cabral, disponível em www.dgsi.pt, onde se lê: “VI – O direito ao silêncio não pode ser valorado contra o arguido. Porém, a proibição de valoração incide apenas sobre o silêncio que o arguido adotou como estratégia processual, não podendo repercutir-se na prova produzida por qualquer meio legal, designadamente a que venha a precisar e demonstrar a responsabilidade criminal do arguido, revelando a falência daquela estratégia; VII – Inexiste no nosso ordenamento jurídico um direito a mentir; a lei admite, simplesmente, ser inexigível dos arguidos o cumprimento do dever de verdade. Contudo, uma coisa é a inexigibilidade do cumprimento do dever de verdade e outra é a inscrição de um direito do arguido a mentir, inadmissível num Estado de Direito. (...)”

⁵⁰ *Direito Processual... ob. cit.*, pp.451-452

do ponto de vista *substantivo* não integra o tipo incriminador de falsas declarações, pelo que resta saber se poderá eventualmente integrar outros tipos incriminadores, *maxime* o de denúncia caluniosa e o de difamação, e se não constituirá ilícito civil, sendo que uma resposta negativa – que não parece ser de acolher - não estará sem mais coberta pela simples invocação do direito de defesa do arguido.

De qualquer forma, parece ser inquestionável, nas palavras de CASTANHEIRA NEVES que “o que ninguém hoje exige, superadas que foram as atitudes degradantes do processo inquisitório (a recusar ao réu a qualidade de sujeito do processo e a vê-lo apenas como meio e objeto de investigação), é o heroísmo de dizer a verdade autoincriminadora”⁵¹.

5. Consequências jurídicas da violação do *nemo tenetur*

Já vimos que sempre que a recusa, por parte do suspeito ou do arguido, em prestar declarações, entregar documentos ou sujeitar-se a um exame não colidir com obrigações legais em sentido oposto, ou, colidindo, sempre que os interesses tutelados por tais obrigações legais não prevalecerem no caso concreto, tal recusa é legítima, não devendo a pessoa ser compelida a praticar a conduta em causa e, muito menos, responder pelo crime de desobediência⁵².

Deste modo, importa perceber quais as consequências jurídicas que advêm do facto de alguém ter contribuído para a sua autoincriminação, tendo-o feito simplesmente por ter sido coagido a tal ou induzido em erro.

Em primeiro lugar, tal como previsto no artigo 58º, nº5 do CPP, se uma determinada declaração que comprometa a pessoa que a efetuou tiver sido obtida com desrespeito pelas formalidades previstas na lei para a constituição de arguido, nomeadamente no que toca ao modo e ao tempo da constituição de arguido, tais declarações não poderão ser utilizadas como prova contra ele.

Em segundo lugar, e tal como disposto nos artigos 126º, nº1, nº2, als. a) e d) e nº3 do CPP se o meio de prova, seja ele qual for, tiver sido obtido por meios enganosos,

⁵¹ CASTANHEIRA NEVES, *Sumários de Processo Criminal*, Coimbra, 1968, p. 176

⁵² Sendo que, na situação contrária, isto é, quando os interesses protegidos por tais obrigações legais prevalecerem, no caso concreto, sobre o direito à não autoincriminação do arguido ou do suspeito, este deverá ser compelido a realizar a conduta em causa, podendo a sua recusa ser punida a título de desobediência.

através de coação, de ameaça com medida legalmente inadmissível ou ainda mediante intromissão na vida privada do visado, sem o seu consentimento, a prova será nula, não podendo ser valorada nem utilizada no processo. Ademais, segundo o entendimento dominante na doutrina portuguesa, que vai ao encontro da doutrina anglo-saxónica denominada “*fruit of the poisonous tree*”, esta consequência jurídica estender-se-á às *provas secundárias*, que são aquelas recolhidas a partir das declarações, documentos ou exames sobre o corpo da pessoa que tenham sido obtidos através de métodos proibidos, pois só assim se assegura a total ineficácia de tais meios probatórios no processo. Salva-guarde-se, no entanto, os casos em que essas provas secundárias pudessem ter sido diretamente obtidas através de um comportamento lícito alternativo, situação em que as mesmas já poderão ser utilizadas e valoradas no processo⁵³.

Por último, o artigo 126º, nº4 do CPP diz-nos que a prova obtida mediante métodos proibidos pode ainda ser utilizada para proceder criminalmente contra os agentes que deles se serviram.

Quanto à violação do *dever de advertência* (do direito ao silêncio) que se impõe não só às autoridades judiciais, mas também aos órgãos de polícia criminal face aos quais o arguido tenha que comparecer (arts. 343º, nº1; 143º, nº2 e 144º, nº4, al. a)), antes de todo o primeiro interrogatório realizado por cada um destes órgãos, a doutrina divide-se em duas soluções: uma, que sanciona esta violação com uma “prescrição ordenativa de produção de prova”⁵⁴, outra – acolhida pela maioria da doutrina – que defende uma sanção mais forte: a proibição de prova⁵⁵. Não nos parece de acolher o entendimento de que tal violação constitui uma mera irregularidade, socorrendo-se do art. 118º, nº2 do CPP que estabelece que, sempre que a lei não cominar expressamente o ato com a nulidade, ele é apenas irregular⁵⁶. Uma vez que ao perturbar, mediante tal omissão, a

⁵³ Cf. COSTA ANDRADE, *Sobre as Proibições... ob. cit.*, pp. 169 ss e 312 ss.

⁵⁴ FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual...*, *ob. cit.*, p.446. Ou seja, não se impede a valoração das declarações do arguido como prova, acarretando apenas a eventual responsabilidade disciplinar ou interna do seu autor.

⁵⁵ Que, diferentemente, constitui um autêntico limite à descoberta da verdade material. Neste sentido, cf., FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual...*, *ob. cit.*, p.446 ss.; COSTA ANDRADE, *Sobre as Proibições... ob. cit.*, pp. 88-90; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal*, vol.II, 4ª ed., Editorial Verbo, 2008, p. 143; ADRIANA RISTORI, *Sobre o silêncio... ob. cit.*, p.180; SOFIA SARAIVA DE MENEZES, “O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito”, in *Prova criminal e direito de defesa : estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal* (eds.Teresa Pizarro Beleza, Frederico de Lacerda da Costa Pinto), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 117-136 (p.132); PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário... ob. cit.*, p.360

⁵⁶ Neste sentido, vide MANUEL SIMAS SANTOS/MANUEL LEAL HENRIQUES, *Código de Processo Penal Anotado*, II, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2004, p.359

liberdade de decisão do arguido, se está a violar não só o seu direito de defesa mas também o seu direito à dignidade pessoal - fundamentos constitucionais do princípio *nemo tenetur* - o incumprimento do dever de advertência do direito ao silêncio do arguido deverá ser cominado com a proibição de valorar a prova (para além de ser o que parece resultar do art. 58º, nº5 do CPP), não obstante ser possível haver ratificação, caso em que o declarante, feita a devida advertência, reitera o que havia dito antes, num momento em que não tinha ainda conhecimento do seu direito de permanecer em silêncio.

II. OS DEVERES DE COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU CONFLITO COM O DIREITO À NÃO AUTOINCRIMINAÇÃO (*NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE*)

1. Os deveres de colaboração dos contribuintes no âmbito do procedimento de inspeção tributária

A *relação jurídica fiscal* tem um carácter extremamente complexo, o que é verificável quer se tenha em conta os seus titulares (ativos), os seus sujeitos (passivos), o seu conteúdo ou as relações em que a mesma se divide.

Para o tema de que nos ocupamos, releva particularmente a análise do *conteúdo* da relação jurídica fiscal, da qual se retira que a par da obrigação de imposto (que diz respeito à prestação material ou principal a satisfazer pelo contribuinte, substituto, responsável, etc., e que representa a *relação fiscal material*), existem diversos *deveres acessórios*, que se traduzem quer em prestações de *natureza pecuniária* (como as relativas a juros compensatórios, a juros moratórios, ao agravamento da coleta em caso de reclamação ou pedido de revisão da matéria coletável infundados, etc.), quer em prestações de *carácter formal* ou prestações de *facere* a satisfazer pelo contribuinte ou por terceiros (e que constituem as *relações fiscais formais*)⁵⁷.

⁵⁷ Cf. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, p.240-241. Importa não confundir o significado de “contribuinte” e de “sujeito passivo”. Nas palavras de SALDANHA SANCHES, (*Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 251), “sujeito passivo é o vinculado ao cumprimento da obrigação. Já a noção de contribuinte corresponde, na sua essência, a uma relação

Entre estes *deveres acessórios*, que estão previstos no artigo 31º da Lei Geral Tributária (LGT), podemos então distinguir, por um lado, os *deveres secundários* (que integram quer os deveres acessórios da prestação principal, que se destinam a preparar o cumprimento ou assegurar a perfeita execução da prestação, quer os deveres relativos a prestações substitutivas ou complementares da prestação principal), por outro lado, os *deveres de conduta*, que, baseando-se no princípio da boa fé, têm como objetivo o regular desenvolvimento da relação de imposto⁵⁸.

Entre os *sujeitos passivos* destas várias obrigações ou deveres acessórios encontram-se não só os particulares, sobretudo as empresas, mas também oficiais públicos, como os notários, conservadores e oficiais de justiça (v. o art. 123º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [CIRS]), profissionais liberais como os despachantes oficiais, os revisores oficiais de contas e os técnicos oficiais de contas (que praticam uma fundamental atividade de intermediação nas relações dos contribuintes, especialmente das empresas, com a administração tributária), e ainda os intermediários fiscais, consultores fiscais e entidades financeiras que, como prestadores de serviços, suportam a atividade de planeamento fiscal e que, nos termos do DL nº 29/2008, de 25 de fevereiro, se encontram sujeitos a deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal relativos aos esquemas de planeamento fiscal abusivo⁵⁹.

É precisamente no âmbito destas obrigações ou deveres acessórios que se enquadram os *deveres de cooperação*⁶⁰ do contribuinte para com a administração tributária, e que, na definição dada por AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS⁶¹ “são deveres de caráter

puramente fáctica: o conceito de contribuinte é um conceito que é necessária e naturalmente pouco rigoroso (...), que pode ser usado na caracterização jurídica dos fenómenos fiscais, mas apenas se não se perder de vista essa mesma falta de rigor”. Utilizando o exemplo do mesmo autor, o cidadão diretamente onerado com o imposto sobre o rendimento pessoal é contribuinte e, neste caso, também sujeito passivo, ao passo que o fumador que paga o Imposto Especial sobre o Tabaco de cada vez que compra cigarros, ou o consumidor final de uma embalagem de arroz que paga IVA, embora seja igualmente contribuinte, não é, no entanto, sujeito passivo, uma vez que não há nestes casos qualquer relação jurídica entre aquele e o Estado. Por simplificação da exposição, utilizaremos apenas o termo “contribuintes”.

⁵⁸ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p.244

⁵⁹ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p.240

⁶⁰ Explica CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p.243 que não obstante estes deveres concretizarem o chamado “princípio da cooperação” da administração e do contribuinte, é mais apropriado falar em deveres de *colaboração* do contribuinte para com aquela, tendo em conta que a relação entre ambos não é uma relação de natureza paritária (mas sim uma relação de supremacia/subordinação) e que, para além disso, tal terminologia é utilizada na própria LGT (art. 59º) e no direito administrativo geral (art. 7º do CPA). No presente estudo, utilizaremos quer uma quer a outra expressão, por considerarmos ambas corretas.

⁶¹ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p.43

administrativo, instrumentais ou acessórios do dever fundamental de pagar imposto, que têm por objeto prestações pecuniárias ou prestações de *facere* e deslocam para a esfera do contribuinte certas tarefas de liquidação e de cobrança (...), transformando-o numa espécie de «agente administrativo», que auxilia ou substitui a Administração Tributária na realização de determinadas tarefas de imposto”, traduzindo-se em obrigações contabilísticas, declarativas e de esclarecimento sobre a sua situação tributária concreta e que no Direito Português estão sujeitos a definição legal (o que não significa reserva de lei formal), formando um amplo complexo normativo.

Este dever de cooperação, ao qual se refere em termos muito latos o artigo 48º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (que nos diz que “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”), está ainda expressamente consagrado no artigo 14º do Código Aduaneiro Comunitário, no nº4 do artigo 59º da LGT (que consagra o “princípio da colaboração” e prevê um dever de cooperação recíproco entre os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes, traduzindo-se, em relação a estes no “cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta [Administração Tributária] lhes solicitar sobre a sua situação tributária...”), e ainda, em especial no procedimento inspetivo, no artigo 9º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT) (onde se consagra o princípio da cooperação), e no artigo 133º do CIRS, onde surge autonomizado.

No âmbito de cada tipo de imposto, existe, portanto, um conjunto de deveres de colaboração que serão necessários para a determinação e a verificação administrativa da dívida fiscal e que recairão, total ou parcialmente, sobre o sujeito passivo originário do imposto⁶². Realce-se, no entanto, que apenas nos iremos ocupar da vertente de cooperação que é devida no âmbito do *procedimento de inspeção tributária*, definido pelo artigo 2º, nº1 do RCPIT⁶³, sendo que a cooperação do sujeito passivo deverá ser feita no sentido de assegurar que a inspeção tributária terá todas as condições necessárias à eficácia da sua acção (v. art. 28º do mesmo diploma) e traduz-se,

⁶² Podendo verificar-se quer situações de sujeição compostas apenas por deveres de colaboração, quer um puro dever de prestar de natureza pecuniária, sem qualquer dever de colaboração.

⁶³ Onde se lê que “o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”.

designadamente, na apresentação das declarações periódicas de rendimentos, na exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade e a escrita organizadas de harmonia com as regras de normalização contabilística, e ainda na prestação de informações e no esclarecimento de dúvidas⁶⁴.

Importa dar alguns exemplos concretos destes deveres de cooperação. Atendendo ao objeto do nosso estudo, destacaremos apenas aqueles cuja infração pode gerar responsabilidade contraordenacional ou mesmo penal. Entre os deveres de colaboração que se traduzem em *prestação pecuniária*, encontra-se o dever de o empregador entregar periodicamente ao Fisco as quantias retidas na fonte (art. 98º e ss. do CIRS), entre os que consubstanciam *obrigações de facere* (que são as que relevam para o nosso estudo) encontra-se, por exemplo, o dever de apresentar declarações, como a declaração periódica de rendimentos (art. 57º do CIRS e art. 117º, nº1, al.b) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [CIRPC]), a declaração de início de alteração ou de cessação da atividade (arts.112º e 114º do CIRS) e a declaração substitutiva, sempre que ocorram factos que impliquem alteração dos rendimentos declarados (art. 60º, nº2, do CIRS) ou quando tiver sido liquidado imposto em quantia inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efetivo (art. 122º do CIRPC), o dever de passar recibos e de emitir faturas (art. 115º do CIRS e art. 29º, nº1, al. b), do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado [CIVA]), o dever de possuir contabilidade organizada (art. 117º, nº1, do CIRS e art. 123º, nº1 do CIRPC), o dever de constituir um processo de documentação fiscal (art. 129º do CIRS e art. 130º do CIRPC) e o dever de conservar documentos de suporte (art. 115º, nº4, do CIRS). A este elenco, podemos ainda acrescentar um outro tipo de deveres de colaboração, que ao contrário dos já mencionados, não giram em torno da obrigação principal de pagar imposto e não recaem sobre os contribuintes: são os deveres de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Fiscal de esquemas ou atuações de planeamento fiscal, previstos no art. 7º e ss. do DL nº 29/2008, de 25 de fevereiro, deveres de carácter informativo que têm por objeto não situações tributárias singulares, mas esquemas ou

⁶⁴ Vide o art. 29º do RCPIT, cujo nº1 prevê de um modo específico as operações materiais que os agentes de inspeção podem praticar no decorrer de um procedimento inspetivo.

atuações de planeamento fiscal, tendo por destinatários, não os contribuintes, mas os seus promotores, e, em alguns casos, os utilizadores de tais esquemas e atuações⁶⁵.

2. A Administração Tributária como órgão administrativo inspetor e sancionador

De maneira a garantir o cumprimento deste leque de deveres de cooperação, torna-se necessário o desenvolvimento de uma intensa atividade de inspeção e fiscalização que, em Portugal, e no âmbito tributário não-aduaneiro, é realizada principalmente pela Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e pela Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Importa recordar que, sendo o processo contraordenacional comandado por uma única entidade, regra geral, um ente administrativo (*in casu*, a Administração Tributária), é a esta que compete investigar, instruir e por fim aplicar a coima, encontrando-se vinculada ao *princípio do inquisitório*⁶⁶ e não apresentando, portanto, a estrutura faseada e a direção tripartida que são próprias do processo penal (Ministério Público, Juiz de Instrução e Juiz de Julgamento).

Efetivamente, a Administração Tributária (A.T) detém amplos poderes de inspeção, cujo exercício é subordinado à descoberta da verdade material (art. 58º da LGT), podendo no exercício desta atividade realizar todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes (art. 63º da LGT) e que vão desde o acesso e o exame de quaisquer elementos que possam revelar tal situação (arts. 28º, nº2 e 29º, nº 1, al. a) e nº2 do RCPIT), ao levantamento de autos de notícia (art. 57º do Regime Geral das Infracções Tributárias [RGIT]), à realização do inquérito pela prática de um crime fiscal (art. 40º, nº2, do RGIT) e à instauração do processo contraordenacional (arts. 57º, nº1, e 69º, nº2, do RGIT e art. 62º, nº3, al. j), do RCPIT), passando pela aplicação de medidas cautelares como a apreensão de quaisquer elementos comprovativos da situação tributária do contribuinte e a selagem de instalações (art. 30º, nº1, als. a) e b), do RCPIT). Consequentemente, durante a ação inspetiva, o contribuinte está vinculado ao cumprimento de deveres de cooperação, tais

⁶⁵ Exemplos dados por AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p. 44. Uma ilustração bem mais detalhada da multiplicidade de deveres acessórios das relações fiscais atuais, nomeadamente no âmbito do IRS, do IRC e do IVA encontra-se em CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 244-251

⁶⁶ Devendo proceder a todas as atuações necessárias ou convenientes à descoberta da verdade material (v. art. 58º da LGT).

como o de facultar ao funcionário em serviço de fiscalização livros, registos contabilísticos, programas e suportes magnéticos, correspondência recebida e expedida relacionada com a atividade, etc.⁶⁷

É precisamente no facto de a Administração Tributária dispor deste leque tão amplo de poderes que reside o cerne do problema. É que as autoridades competentes para a investigação das infrações tributárias são as mesmas que possuem competências de inquérito próprias dos órgãos de polícia criminal e de instrução. Ainda que os funcionários ou os departamentos possam não ser os mesmos, a verdade é que são os mesmos serviços públicos integrados no Ministério das Finanças que exercem os poderes de fiscalização das situações tributárias dos contribuintes e os poderes de investigação no quadro dos processos penal e de contraordenação⁶⁸.

Mais, sendo a Administração Tributária que decide do momento da comunicação ao Ministério Público da notícia do crime, tal significa que decide do *se* e do *quando* da instauração do inquérito⁶⁹, que poderá mesmo ficar a cargo dos mesmos funcionários que interrogaram o contribuinte e lhe solicitaram os elementos informativos, os quais o irão ouvir de novo, dando azo a que se possam aproveitar das informações obtidas e por ele prestadas, violando as suas garantias de defesa. Ademais, poderão ainda os inspetores ser tentados a prolongar a investigação administrativa, onde o contribuinte é

⁶⁷ Cf. AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p. 47

⁶⁸ As entidades que ao nível do Ministério das Finanças têm competência inspetiva e fiscalizadora, estando incumbidas de colaborar com os magistrados do Ministério Público na investigação de crimes fiscais são as já mencionadas DGCI e DGAIEC e ainda a IGF (Inspeção-Geral de Finanças). Entre os respetivos departamentos e entre estes e entidades externas, como a Polícia Judiciária (PJ) e o Ministério Público (MP), existem obrigações legais de trocas de informações: No que diz respeito à troca de informações *interna*, o agente da autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos de contraordenação fiscal levanta o auto de notícia se para tal for competente (v. art. 59º RGIT) e, se não o for, participa a respetiva ocorrência à autoridade administrativa competente (arts. 57º, nº1 e 60º, nº1 do RGIT); quanto à troca de informações *externa*, uma vez adquirida a notícia do crime, a autoridade tributária competente ou remete os elementos de que dispõe à Polícia Judiciária (PJ), se esta for competente para a investigação, ou instaura inquérito e prossegue as investigações, comunicando a ocorrência ao MP (art. 40º, nº 1 e 3 RGIT). Este terá a direção do inquérito, cabendo aos órgãos da administração tributária, durante o mesmo, os poderes e as funções que o CPP atribui aos órgãos de polícia criminal, presumindo-se delegada nas entidades que constam do art. 41º do RGIT, a prática de atos que o MP pode atribuir àqueles órgãos (art. 40º, nº2 RGIT).

⁶⁹ No nº3 do art.40º do RGIT lê-se que “a instauração de inquérito pelos órgãos da administração tributária e da administração da segurança social ao abrigo da competência delegada deve ser de imediato comunicada ao Ministério Público”, o que parece significar ser possível que, ao contrário do que acontece nos crimes comuns, os órgãos da administração tributária decidam da instauração de inquérito, comunicando-o, posteriormente, à entidade que o dirige.

obrigado a colaborar, de maneira a diferir o uso dos direitos que lhe são reconhecidos no inquérito, procedimento que seria absolutamente desconforme à Constituição⁷⁰.

3. Consequências do incumprimento dos deveres de cooperação. A tensão entre estes deveres e o princípio *nemo tenetur*

Da recusa expressa e ilegítima em cooperar com as entidades de inspeção, e de modo a reparar os danos que dessa atuação decorrem para a ordem tributária, fixam-se três tipos de consequências: fiscais, contraordenacionais e penais.

Em relação às consequências fiscais, o que acontece é que há uma devolução à Administração Tributária das funções que o contribuinte não quis exercer ou exerceu defeituosamente, bem como um alargamento da competência investigatória da A.T, de maneira a procurar outras formas de obter as informações essenciais solicitadas ao contribuinte. Assim, da não observância dos deveres de colaboração, e uma vez demonstrados os requisitos do nº2 do artigo 75º da LGT, resulta o afastamento da presunção de verdade e de boa fé das declarações apresentadas e dos elementos constantes da contabilidade escrita, confiando-se o procedimento de liquidação do imposto, já não ao contribuinte, mas à A.T que, na determinação e quantificação da matéria coletável, poderá lançar mão dos procedimentos de avaliação direta ou, subsidiariamente, poderá aplicar métodos indiretos de tributação, desde que verificados os pressupostos dos artigos 87º e 88º b) da LGT e 10º do RCPIT⁷¹.

Perante a impossibilidade de determinar direta e exatamente a base da tributação, o contribuinte será ainda responsabilizado a título de contraordenação, regime que visa penalizar de forma mais severa o contribuinte que não cumpre os seus deveres de cooperação, mas ao qual a A.T só poderá recorrer *se e na medida* em que os deveres de

⁷⁰ Cf. LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p. 149

⁷¹ Deverá considerar-se que houve recusa de entrega, exibição ou apresentação da contabilidade ou outros documentos fiscalmente relevantes sempre que o sujeito passivo não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários da A.T encarregues da prática dos necessários atos de inspeção, como resulta do nº3 do art. 113º do RGIT (Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA/MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, Áreas Editora, Lisboa, 2008, p. 816; DIOGO LEITE DE CAMPOS/ BENJAMIM SILVA RODRIGUES/ JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 3ª ed., Vislis Editores, Lisboa, 2003, p.446; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) – Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, 2013, p.69).

colaboração que foram violados estejam diretamente relacionados com a produção das provas necessárias ao correto apuramento da situação tributária do contribuinte⁷².

Quanto às consequências penais, estas traduzem-se na hipótese de punição pela prática do crime de desobediência, previsto no art. 348º do Código Penal, sendo que a tipicidade da recusa em obedecer a ordem ou mandado legítimos da autoridade depende ou da existência de uma disposição legal que comine a punibilidade da desobediência⁷³ (art. 348º, nº1, al. a)) ou, na falta desta, da comunicação pela autoridade de que o incumprimento da ordem ou mandado será punido como desobediência (art. 348º, nº1, al. b)).

Haverá, no entanto, casos em que a violação dos deveres de colaboração por parte do contribuinte consubstanciará um incumprimento *legítimo* desses mesmos deveres. Tal está preconizado no nº 5 do art. 63º da LGT, que prevê que a cooperação poderá ser recusada, nas situações nele previstas⁷⁴. Também no artigo 47º do RCPIT encontramos outro fundamento legitimador da oposição aos atos de inspeção, que consiste na falta de credenciação dos funcionários que os pretendam executar⁷⁵. Por último, o nº2 do art. 89º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)⁷⁶ reconhece a legitimidade de recusa

⁷² Cf. LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.131. Como exemplos de contraordenações baseadas na violação dos deveres de cooperação, *vide*, v.g., os arts. 113º, 116º, 117º, 120º e 121º do RGIT. Também o artigo 32º, nº1, do RCPIT comina a recusa de colaboração e a oposição à ação de inspeção tributária, com a eventual responsabilidade contraordenacional e criminal do infrator. No entanto, parece que aqui se prevêm as violações ou oposições realizadas por parte de entidades que não o contribuinte e outros obrigados tributários (como sejam os funcionários administrativos, em princípio de outros serviços e organismos públicos que não a AT e que são convocados a colaborar na inspeção), enquanto o art. 10º do mesmo diploma se refere às desconformidades por aqueles praticadas (Neste sentido, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar... ob. cit.*, p.175).

⁷³ Não encontramos, no entanto, na legislação fiscal portuguesa nenhuma previsão legal da cominação da desobediência para o incumprimento dos deveres de cooperação.

⁷⁴ Sempre que a realização das diligências necessárias ao apuramento da situação tributária do contribuinte implicar: “...a) o acesso à habitação do contribuinte; b) a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, salvos os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária legalmente admitidos; 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”.

⁷⁵ Há, no entanto, autores que consideram que este caso enquadra-se, implicitamente, no artigo 63º da LGT, quando se refere à “realização de diligências pelos «órgãos competentes»” (cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS/ BENJAMIM SILVA RODRIGUES/ JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária... ob. cit.*, anotação ao art. 47º do RCPIT, p.591). Em sentido contrário, cf. LILIANA DA SILVA SÁ (“O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.128), por entender que “não se pode confundir a competência abstrata, atribuída pelo artigo 16º do RCPIT, com a autorização conferida a determinados funcionários desses órgãos da A.T para levarem a cabo um concreto procedimento de fiscalização, regulada pelo artigo 46º do RCPIT”.

⁷⁶ Que vale como lei complementar no domínio fiscal – art. 2º LGT – e como Direito subsidiário em muitos diplomas fiscais – art. 4º do RCPIT.

em prestar informações, apresentar documentos ou coisas, sujeitar-se a inspeções ou colaborar noutros meios de prova, sempre que tal atuação “envolver a violação de segredo profissional [al. a)], implicar o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei [al. b)]; importar a revelação de factos puníveis praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus [al. c)]; ou for suscetível de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas na alínea anterior [al. d)] ”.

Em síntese, a legitimidade da recusa em prestar informações por parte do contribuinte verifica-se não só nos casos em que se excedem os limites da ação de controlo, mas também nos casos em que tenha direito à *reserva da intimidade da vida privada e família*, direito consagrado no art. 26º da CRP. Tratando-se do que se entende serem “atos intrusivos e restritivos abusivos e desproporcionais em relação aos fins que se pretende atingir”⁷⁷, sempre que o contribuinte opuser à diligência da Administração Tributária um destes direitos, aquela fica legalmente impedida de realizar qualquer diligência para obter tais elementos, salvo autorização judicial concedida pelo tribunal de comarca competente (art. 63º, nº6 da LGT e 59º, nº1 do RCPIT), sob pena de se ver obrigada a indemnizar os danos que daí possam eventualmente advir.

Perante tudo o que foi exposto, e sabendo que fora daquelas hipóteses “que consubstanciam verdadeiras causas de exclusão da ilicitude do comportamento do contribuinte, transformando o dever de colaboração em direito a não colaborar⁷⁸”, a recusa de colaboração poderá dar lugar a responsabilidade penal (ou, mais frequentemente, contraordenacional), é fácil de perceber a “tensão dialética⁷⁹” existente entre o dever de cooperação do contribuinte no processo administrativo de fiscalização e controlo tributário e o direito à não autoincriminação do arguido no processo penal.

É que uma vez que a entrega de documentos com relevância fiscal, perante a solicitação da inspeção tributária nesse sentido, pode ser reveladora da prática pelo contribuinte de

⁷⁷ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar... ob. cit.*, anotação ao art. 59º, p.294

⁷⁸ LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.129

⁷⁹ Na terminologia utilizada por Nuno Sá Gomes, “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, nº 371 (Julho-Setembro 1993), pp.19-138 (p.131 ss.)

um crime ou de uma contraordenação⁸⁰, numa situação destas o contribuinte encontrar-se-á verdadeiramente “entre a espada e a parede”: se não colaborar com a A.T, poderá ser punido com coima ou mesmo com pena pelo crime de desobediência, se colaborar, como aliás é obrigado por lei, vê-se na contingência de contribuir para a sua incriminação, o que se torna particularmente grave se tivermos em conta que toda a informação que este cede à A.T no cumprimento dos deveres de cooperação será utilizável não apenas no processo tributário de correção da situação tributária, devendo pagar o imposto em falta e respetivos juros, mas também no processo penal ou contraordenacional, no qual a A.T exerce, como já vimos, amplas e relevantes competências. Isto significa que a A.T poderia conseguir obter, inteiramente à custa do contribuinte, toda a prova que sustente a hipótese de acusação por crime fiscal ou a sua condenação em processo contraordenacional, o que estará em flagrante contradição com o direito à não autoincriminação do arguido ou do suspeito, implicando uma enorme compressão do mesmo.^{81 82}

O objetivo do nosso trabalho é precisamente analisar se existe, de facto, um verdadeiro conflito entre os deveres de colaboração do contribuinte e o direito à não autoincriminação do arguido, e existindo, tentar descortinar uma solução para o mesmo, ao mesmo tempo que aferimos da inconstitucionalidade das normas que impõem sanções no caso do incumprimento de tais deveres.

Importa, no entanto, que fique claro que o problema não se levanta a propósito de toda e qualquer apresentação de documentos (ou outros materiais) por parte do contribuinte à

⁸⁰ Adotando os exemplos de AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS (“*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p.45), se o contribuinte apresentar documentos que, uma vez confrontados com a declaração de IRS, indiciam que foram omitidos nesta factos relativos à sua situação tributária e importantes para a liquidação do imposto, pode ter realizado o crime de fraude fiscal previsto no art. 103º do RGIT, assim como se apresentar um livro de contabilidade que comprovadamente não está organizado de acordo com as regras da normalização contabilística, pode ter cometido a contraordenação prevista no nº1 do art. 121º do RGIT.

⁸¹ Este conflito entre o *nemo tenetur* e os deveres de cooperação é latente em vários domínios, tais como o das infrações rodoviárias, do mercado de valores mobiliários, da concorrência, dos seguros, das instituições financeiras, do mercado das comunicações, da saúde e das atividades económicas e culturais, uma vez que todos eles estão sujeitos à atividade inspetiva da administração direta ou indireta do Estado (incluindo a atividade de supervisão de entidades reguladoras independentes) e em todos eles estão previstas determinadas obrigações legais de cooperação que impendem sobre as pessoas, singulares ou coletivas, que se encontram sob alçada dessa ação inspetiva ou de supervisão. Por uma questão de necessidade de delimitação do nosso estudo, limitar-nos-emos, no entanto, a abordar o problema no âmbito do processo penal e contraordenacional tributário.

⁸² Uma vez que, como já referimos, somos da opinião que esta prerrogativa da não autoincriminação não se reduz ao direito a não prestar declarações, mas que se estende ao direito a não apresentar qualquer elemento de prova que contenha ou possa vir a conter um conteúdo incriminatório.

A.T. Em primeiro lugar, a questão só se coloca quando estiverem em causa materiais com *conteúdo autoincriminatório*, o que apenas se verificará quando os dados neles presentes sejam suscetíveis de dar origem não só a uma liquidação tributária no âmbito de um procedimento de determinação da obrigação tributária mas também a um procedimento sancionatório. Em segundo lugar, tais materiais terão ainda de ter sido fornecidos pelo contribuinte de forma *coativa*, e não voluntária. Qualquer pessoa é livre de se autodenunciar, abdicando do seu direito a não se autoincriminar (caso em que a informação obtida poderá legitimamente fundamentar a condenação penal dessa pessoa, desde que o tenha feito de forma inteiramente livre e esclarecida), o problema levantar-se-á apenas quando for coagida a fazê-lo⁸³. Em terceiro lugar, sendo o *nemo tenetur* um direito de natureza pessoal e íntima, só fará sentido que o sujeito o invoque se tais materiais incriminatórios estiverem na sua posse, já não se se encontrarem na posse de terceiros, isto é, só o poderá invocar para evitar produzir prova contra si mesmo, e não para evitar que essa se obtenha através de um terceiro⁸⁴. Por último, o problema só se levantará se a A.T, ao exigir do contribuinte a entrega dos elementos em questão não o fizer com recurso aos meios de obtenção de prova regulados no Código de Processo Penal, designadamente a apreensão de documentos e buscas, no entanto, tal estará subentendido sempre que a A.T aceder a tais documentos no âmbito do procedimento de inspeção tributária e ao abrigo dos deveres de cooperação do contribuinte.

⁸³ Não nos referimos a uma coação física, prática que se presume estar já totalmente erradicada, mas sim a uma coação jurídica, que existirá sempre que exista um dever legal de colaborar com a A.T. O simples facto de se cominar com uma sanção a não apresentação dos respetivos materiais, é suficiente para que se possa afirmar que o contribuinte, ao colaborar, não o faz de forma voluntária, totalmente livre, mas sim por ter sido coagido a atuar nesse sentido.

⁸⁴ Neste sentido, *vide* Acórdão do *Supreme Court* dos EUA *Couch v. United States*, de 9-01-1973, disponível em <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/409/322/case.html>. O que não é o mesmo que dizer, como há quem defenda, que, por exemplo, no caso de haver um documento elaborado por terceiras pessoas, que faça prova de determinados factos e que contenha uma declaração de vontade dessas pessoas, mas que se encontre na posse do sujeito, a sua entrega não poderá ser recusada com fundamento no *nemo tenetur* (Neste sentido, *vide*, ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS, “Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2008, p.6 ss). Como já referimos no primeiro capítulo, não aderimos à posição doutrinária e jurisprudencial (e que está na base da sentença do já mencionado Acórdão do TEDH *Saunders v. United Kingdom*) que faz a distinção entre os elementos cuja existência é dependente ou independente da vontade do sujeito, e que afirma que apenas em relação aos primeiros *nemo tenetur* terá aplicação.

4. Âmbito de validade normativo do *nemo tenetur se ipsum accusare*

Antes de passarmos à tentativa de solucionar este – pelo menos, aparente – conflito, cumpre analisar uma questão prévia, que é a da delimitação do âmbito de validade normativo do *nemo tenetur se ipsum accusare*, isto é, é necessário perceber se este princípio se limita estritamente ao Direito Penal, ou se, por outro lado, a sua eficácia se estende para lá deste âmbito.

Reúne bastante consenso, tanto na doutrina como na jurisprudência que o direito à não autoincriminação não projeta os seus efeitos apenas no âmbito do processo penal *stricto sensu*, mas, pelo contrário, que vigora no âmbito de qualquer procedimento administrativo sancionatório, isto é, qualquer procedimento administrativo que termine com a imposição de multas ou sanções, quer seja uma sanção penal, administrativa ou tributária, uma vez que todas representam uma manifestação do *ius puniendi* do Estado⁸⁵.

Este entendimento justifica-se, por um lado, porque em certos setores do Direito de mera ordenação social “assistimos hoje à cominação de coimas de montantes elevadíssimos que podem provocar a asfixia económica de empresas e indivíduos e que, portanto, são altamente restritivas de direitos patrimoniais”⁸⁶.

Por outro lado, o próprio artigo 32º, nº10 da Constituição prevê que “nos processos de contraordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao

⁸⁵ Cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, p.44; AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “O Direito à não Auto-inculpação...”, *ob. cit.*, p. 22; LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p. 135; VÂNIA COSTA RAMOS, “Corpus Juris...” – Parte II, *ob. cit.*, p. 73. Quanto à jurisprudência do TEDH, *vide* o Acórdão *Bendenoun v. France*, de 24-02-1994, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>, no qual este Tribunal se pronuncia afirmativamente pela aplicabilidade do direito a um processo justo, protegido pelo art. 6º da CEDH (e que inclui no seu âmbito, ainda que não expressamente, o direito à não autoincriminação) aos procedimentos fiscais. Invocando o conceito autónomo de “acusação em matéria penal” no contexto da CEDH, o TEDH considerou que as coimas de natureza fiscal conferem aos procedimentos tendentes à sua aplicação uma “natureza penal”, tornando invocáveis os direitos contidos naquele art. 6º. Já no Acórdão *Engel and others v. The Netherlands*, de 08-06-1976, também disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>, este Tribunal tinha concluído que, independentemente da classificação dada a uma determinada infração no direito interno (criminal, contraordenacional, ou disciplinar), esta poderá ter “natureza penal”, o que se determinará atendendo a 3 fatores: *i*) a qualificação do ilícito no direito interno (critério com carácter meramente formal e relativo, constituindo um simples ponto de partida para a análise); *ii*) a natureza precisa da infração que deverá ser imposta por uma norma geral e abstrata, com objetivos não apenas preventivos, mas também repressivos, por contraposição a um fim compensatório, de ressarcimento de danos; *iii*) e a natureza e o grau de gravidade da sanção que lhe está associada, sendo o segundo e terceiro critério alternativos, e não cumulativos.

⁸⁶AUGUSTO SILVA DIAS, “O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do código dos valores mobiliários”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º1, 2010, pp.237-275 (p. 244)

arguido os direitos de audiência e defesa”, de onde se retira que o direito à não autoincriminação, enquanto garantia de defesa, deve estender-se a qualquer processo onde possam ser aplicadas sanções de carácter punitivo, ainda que não criminal, o que significa que valerá também no campo do direito de mera ordenação social e das infrações disciplinares.

Para além disso, refira-se ainda que o direito processual penal é direito subsidiário no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), nos termos do seu art. 3º al. a), aplicável não só aos crimes, mas também, embora indiretamente⁸⁷, às contraordenações, quer na fase administrativa, quer na fase judicial (impugnação), o que resulta do art. 41º, nº1 do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de outubro (Regime Geral das Contraordenações)⁸⁸.

5. A invocação do *nemo tenetur* no procedimento de inspeção tributária. Análise das diversas posições doutrinárias

Questão diversa, bem mais duvidosa, e cuja análise constitui o objeto do nosso estudo, é a de saber se o contribuinte pode invocar o *nemo tenetur* ainda no âmbito do procedimento de inspeção tributário, de modo a desobrigar-se de apresentar os elementos solicitados pela A.T, sempre que tal possa levar ou contribuir para a sua autoincriminação, ou seja, sempre que tal possa vir a dar origem a um procedimento sancionatório.

Mais uma vez, está aqui patente a tensão entre a obrigação legal do contribuinte de colaborar com a A.T e o seu direito a não fornecer elementos de prova que possam levar à sua incriminação, que se torna particularmente difícil de resolver se atentarmos no facto de tanto aquela obrigação como aquele direito assentarem em princípios tutelados pela nossa Constituição. Com efeito, o dever de cooperação é um corolário do dever de contribuir para a captação dos meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social – art. 101º da CRP – e assume uma enorme relevância, quer na fase

⁸⁷ Na medida em que o regime primordialmente aplicável ao suprimento de lacunas neste âmbito será o contido no regime geral do ilícito de mera ordenação social.

⁸⁸ Para uma análise mais aprofundada da aplicabilidade do princípio *nemo tenetur* em processos de contraordenação, vide, MARIA DE FÁTIMA REIS SILVA, “O direito à não autoincriminação”, *Sub Judice*, nº 40 (2007), pp. 59-74 (p. 62 ss.)

de determinação da matéria coletável, uma vez que boa parte do nosso sistema fiscal assenta em deveres declarativos a cargo do sujeito passivo, quer, posteriormente, ao nível de comprovação dos elementos declarados⁸⁹. Já o direito à não autoincriminação assenta, como já vimos, no princípio do processo equitativo e da presunção de inocência, consagrados nos artigos 20º, nº4, *in fine* e 32º, nº2 e 8º CRP, bem como nos direitos fundamentais à dignidade da pessoa humana, à integridade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade e à reserva da intimidade da vida privada (arts.1º, 25º e 26º CRP).

A doutrina portuguesa tem vindo a aceitar a conceção de DWORKIN e de ALEXY, segundo a qual, perante uma colisão de princípios, o modo de a resolver é, não através da escolha de um ou de outro, mas através de uma compatibilização ou concordância prática que visa aplicar todos os princípios em colisão, harmonizando-os entre si na situação concreta. No entanto, quando um princípio, direito ou garantia for superior a outro de acordo com critérios de relevância constitucional e não for possível no caso concreto salvaguardar alguns aspetos do princípio inferior, será, nesse caso, permitido o sacrifício deste último⁹⁰.

Isto significa, no nosso caso concreto, e como já foi referido, que a imposição forçada de fornecer prova e de assim contribuir para a autoincriminação, pela compressão que provoca ao nível dos direitos à integridade pessoal, à privacidade e a não fornecer elementos autoincriminatórios, só se justifica se do seu lado estiverem em causa direitos ou interesses de valor social e constitucional prevalecente⁹¹.

Uma primeira tese defensável é a da *inaplicabilidade do nemo tenetur no procedimento de inspeção tributária*, implicando não só que o contribuinte deva cumprir o seu dever de colaboração, fornecendo os materiais solicitados pela A.T (e não havendo, portanto, qualquer inconstitucionalidade nas normas que preveem sanções para o incumprimento

⁸⁹ Cf. LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, pp.125-126

⁹⁰ Neste sentido, VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais... ob. cit.*, pp. 326 e ss., que se refere ao princípio da prevalência do interesse superior.

⁹¹ Deste modo, JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS, *Constituição... ob.cit.*, p. 277; AUGUSTO SILVA DIAS/VÁNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p.25. ROBERT ALEXY (“Teoria dos Direitos Fundamentais”, in *Teoria e Direito Público*, org: VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA e JEAN PAUL C. VEIGA DA ROCHA, Malheiros Editores, 2008, p. 93 ss.) sublinha que enquanto os conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, as colisões entre princípios – e uma vez que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso, isto é, tem que haver uma atividade de sopesamento entre os interesses conflituantes, regulada e orientada pelo princípio da proporcionalidade, com o objetivo de definir qual desses interesses – que, em abstrato estão no mesmo nível – tem maior peso no caso concreto.

do mesmo), mas ainda que toda a informação disponibilizada coactivamente pelo contribuinte durante a fase de inspeção será plenamente comunicável a um posterior procedimento sancionatório⁹².

Um dos principais argumentos invocados em defesa desta tese é o de que os procedimentos administrativos sancionatórios teriam uma natureza e finalidade diferentes dos procedimentos penais, uma vez que não fariam parte do *ius puniendi* do Estado, o que levaria a que não fossem nele aplicáveis os princípios operantes no processo penal. Pelo que já foi dito, a propósito do âmbito de validade normativo do *nemo tenetur*, não adotamos este entendimento. Não obstante não ser consensual na doutrina a razão da opção legislativa de catalogar determinado ilícito como contraordenação ou como crime⁹³, não nos restam dúvidas de que ambos são manifestações do *ius puniendi* do Estado.

Pese embora o facto de sufragarmos o critério de que apenas valerão no Direito das contraordenações aqueles direitos e garantias constitucionais do processo penal que à luz de um “juízo estruturalmente analógico” se adequam ou moldam à natureza do processo contraordenacional⁹⁴, cremos que não há fundamento para vedar a aplicação ao processo contraordenacional de uma garantia de defesa (o *nemo tenetur*) que aí se apresenta inteiramente pertinente e adequada⁹⁵.

Também no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 340/2013, de 17.06.2013⁹⁶, é adotado o entendimento de que o contribuinte não só está impedido de invocar o direito à não autoincriminação para se desonerar da entrega dos documentos solicitados pela A.T., mas ainda que tais documentos poderão ser usados contra ele num consequente

⁹² Neste sentido, cf. JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO, “El proceso sancionador”, *Revista Información Fiscal*, Julio-Agosto, nº 16, 1996, p. 22-23

⁹³ Sobre o tema *vide* EDUARDO CORREIA, “Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social”, in *Direito penal económico e europeu, textos doutrinários*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1998; FIGUEIREDO DIAS, “O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social” in *Direito penal económico e europeu, textos doutrinários*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1998); CAVALEIRO DE FERREIRA, *Lições de Direito Penal*, Lisboa/S. Paulo, Verbo, I, 4ª ed., 1992, pp. 92 ss., 107 ss; JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Direito das Contra-Ordenações – Ensinar e Investigar*, Universidade Católica Editora, 2008

⁹⁴ Sobre este critério, cf. JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Direito das Contra-Ordenações...ob.cit.*, p.42

⁹⁵ De resto, tem sido esta a tendência manifestada pelo Tribunal Constitucional em vários acórdãos, tais como os Acórdãos nº 380/99, de 22-06-1999 (proc. nº 405/97, Rel. Cons. Artur Maurício), 265/01, de 19-06-2001 (proc. nº 213/01, Rel. Cons. Bravo Serra), 547/01, de 07-12-2001 (proc. nº 481/00, Rel. Cons. Maria dos Prazeres Beleza) e 129/09, de 12-03-2009 (proc. nº 649/08, Rel. Cons. Carlos Fernandes Cadilha), todos disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt, em que o Tribunal admite a aplicação ao processo contraordenacional das garantias consagradas nos arts. 29º e 32º da CRP, entre as quais avulta a presunção de inocência.

⁹⁶ Proc. nº 817/12, Rel. Cons. João Cura Mariano, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

processo de natureza sancionatória penal⁹⁷. Segundo o entendimento adotado neste aresto, tal constituiria uma compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* constitucionalmente aceitável, à luz dos pressupostos enunciados no art. 18º, nº2 da Constituição, uma vez que para além de estar prevista em lei prévia e expressa, respeitaria o princípio da proporcionalidade, sendo “necessária no sentido de evitar que aquela superior e pública finalidade do sistema fiscal se mostre comprometida”. Quanto à possibilidade da posterior utilização dos elementos recolhidos em processo penal desencadeado pela verificação de indícios de infração criminal, tal seria igualmente imprescindível, pois uma vez que a aplicação de uma 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”⁹⁸.

No entanto, ao contrário do que acontece, por exemplo, com a obrigação prevista nos arts. 152º e 153º do Código da Estrada, de o condutor se sujeitar à colheita de ar expirado ou de sangue (restrição ao *nemo tenetur* que, como já vimos, tem como *ratio* proteger a vida e a integridade física de quem circula nas estradas, uma vez que a condução em estado de embriaguez contribui significativamente para a elevada sinistralidade que se verifica no trânsito rodoviário), e que não levanta dúvidas quanto a estar em jogo um direito de valor social e constitucional que prevalece em relação ao direito a não contribuir para a autoincriminação, já não nos parece de aceitar que o interesse na eficiência do sistema fiscal em satisfazer as necessidades financeiras do Estado prevaleça sobre o direito do arguido ou do suspeito a não ser forçado a fornecer prova e desse modo contribuir para a sua autoincriminação. Não pondo em causa a importância que a imposição de deveres de colaboração ao contribuinte tem no auxílio que presta à A.T, na sua função de liquidação e cobrança de impostos, a verdade é que entendemos que esta finalidade não poderá *justificar* a compressão que a imposição

⁹⁷ Esta parece, aliás, ser a posição dominante na jurisprudência portuguesa. Neste sentido, veja-se Ac. Rel. Guimarães de 29-1-2007, proc. nº 1917/07-1, Rel. Cruz Bucho; Ac. Rel. Guimarães de 12-3-2012, proc. nº 82/05.9IDBRG.G1, Rel. Ana Teixeira e Silva; Ac. Rel. Guimarães de 20-1-2014, proc. nº 97/06.0IDBRG.G2, Rel. António Condesso; Ac. do STJ de 31-05-2006, proc. nº 1294/06-3, Rel. Armindo Monteiro; o Ac. Rel. Porto de 27-2-2013, proc. nº 15048/09.IIDPRT.P1, Rel. Ernesto Nascimento (todos disponíveis através de www.dgsi.pt).

⁹⁸ Parafrazeando FREDERICO DA COSTA PINTO (“Supervisão do mercado...”, *ob. cit.*, p. 107), “o cumprimento da lei na fase da 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”. No mesmo sentido, cf. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS/MANUEL DA COSTA ANDRADE, “Poderes de Supervisão...”, *ob. cit.*, p.44-45, que consideram os deveres de cooperação do obrigado fiscal perante a A.T, previstos na LGT e no RCPIT, um exemplo de uma restrição legítima ao princípio *nemo tenetur*.

forçada ao arguido de fornecer prova contra si provoca ao nível do seu direito à integridade pessoal, à reserva da intimidade da vida privada e a não fornecer elementos autoincriminatórios, isto é, cremos que a salvaguarda do direito à não autoincriminação será um interesse de valor social e constitucional prevalecente. Aliás, note-se que esta construção teórica defendida pelo Tribunal Constitucional conduz à afetação do núcleo essencial de um direito com a natureza de direito, liberdade e garantia com fundamento na ponderação deste face a uma tarefa constitucionalmente cometida ao Estado português – o que é claramente inadmissível, por ser o primeiro de valor superior⁹⁹.

Finalmente, há ainda autores¹⁰⁰ que ao negar a possibilidade de aplicar o *nemo tenetur* aos procedimentos de inspeção, negam-no com base no facto de estes procedimentos se governarem por princípios diferentes dos que estão inerentes aos procedimentos sancionatórios, uma vez que só nestes últimos faria sentido falar em direito à defesa e à não autoincriminação. Com efeito, seria excessivo extrapolar os princípios e garantias do processo penal ao procedimento de inspeção, até porque (e tal como alegado no Acórdão do Tribunal Constitucional nº340/2013 *supra* mencionado) podendo o contribuinte eximir-se do seu dever de colaboração, tal tornaria de difícil ou mesmo impossível realização a atividade da Administração Tributária de verificação do cumprimento das obrigações tributárias.

Podemos já adiantar que, de facto, parece-nos correcto afirmar que os direitos e garantias dos procedimentos sancionatórios não deverão ser aplicáveis no âmbito de um procedimento de inspeção, tendo em conta a diferente natureza e finalidade de ambos. Uma vez que no procedimento de inspeção não se está no âmbito do *ius punendi* do Estado, não devem nesta fase ser aplicáveis princípios inerentes a um procedimento de natureza sancionatória, da mesma forma que num procedimento sancionatório não será exigível que exista um dever de colaboração, inerente ao procedimento de inspeção. No entanto, esta tese não resolve o problema de forma satisfatória, uma vez que, ao não

⁹⁹ Neste sentido, cf. VÂNIA COSTA RAMOS, “Nemo tenetur se ipsum accusare e concorrência jurisprudência do Tribunal de Comércio de Lisboa”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 175-198 (pp. 191-192). Para além disso, nem sequer é claro que a previsão de deveres de cooperação represente uma restrição legislativa à vigência do *nemo tenetur*, uma vez que, como refere AUGUSTO SILVA DIAS, (“O direito à não auto-inculpação...”, ob. cit., pp.249-250), “a restrição legislativa de uma garantia constitucional deve ser clara e determinada e tais deveres não têm o significado e o alcance de obrigar o respetivo destinatário a colaborar na instrução do processo contraordenacional e a contribuir para a própria condenação”, para além de que, como iremos aprofundar, o princípio *nemo tenetur* não tem aplicação fora do quadro de um processo sancionatório.

¹⁰⁰ Cf. ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ, “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995, p. 76

estarem perfeitamente deslindados os dois procedimentos, e ao haver plena comunicabilidade da informação fornecida pelo contribuinte na fase de inspeção para o procedimento sancionatório, o direito à não autoincriminação do sujeito não estará, deste modo, a ser assegurado.

Em sentido oposto ao que acabou de ser exposto, encontramos a *tese da aplicabilidade do nemo tenetur ao procedimento de inspeção tributária* e que sustenta que apesar de o procedimento de inspeção tributária não ter um carácter sancionatório, o facto de todas as provas fornecidas coactivamente pelo contribuinte poderem ser utilizadas num posterior procedimento sancionatório, faz com que seja necessário *antecipar* a aplicação do *nemo tenetur* ao procedimento de inspeção, pois se toda a informação com relevância tributária que o contribuinte poderia fornecer já foi fornecida coactivamente durante a inspeção e é também utilizável no procedimento sancionatório, o *nemo tenetur* não teria qualquer virtualidade neste procedimento, uma vez que o contribuinte já teria sido coagido a informar tudo o que poderia informar¹⁰¹. Assim, sempre que ao sujeito alvo de inspeção fossem solicitados dados ou documentos que tenham simultaneamente natureza tributária e autoincriminatória, este poderia recusar-se a fornecê-los.

O problema em adotar esta tese é o facto de a imposição destes deveres de colaboração não só ser constitucionalmente válida, como também desempenhar um importante papel na execução das tarefas de que a A.T está incumbida. A imposição deste dever de colaboração visa a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, uma vez que dele depende a cobrança de impostos, que gera a receita com que o Estado efetua as suas tarefas fundamentais, tais como “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais” e “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento” (al. d) do artigo 9º e al. b) do artigo 81º da CRP).

¹⁰¹ Neste sentido, cf. FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ, “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *Revista Quincena Fiscal*, nº10, 1996, p. 13; G. CASADO OLLERO, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocera*, Bilbao, Editorial Universidad del País Vasco, 1993, p. 160

A finalidade do sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art. 103º, nº1 CRP). Tendo em conta que o fenómeno tributário nas sociedades contemporâneas se espraia pelos mais diversos tipos de imposto, aplicáveis a uma multiplicidade de atividades e situações, a eficiência e eficácia do sistema está dependente daqueles deveres de colaboração dos contribuintes, instrumento que desloca para a esfera destes uma série de atividades que auxiliam e substituem a A.T na sua função de liquidação e cobrança de impostos. De outro modo, o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes tornar-se-ia impossível e deixaria desprovido de qualquer garantia e eficácia o dever tributário que a Constituição consagra¹⁰².

Ainda no âmbito desta tese, mas num sentido um pouco diferente, PALAO TABOADA¹⁰³ defende a subsistência dos deveres de colaboração no procedimento de inspeção, bem como a punibilidade do seu incumprimento mediante a imposição das correspondentes sanções, dever este que cessaria (e conseqüentemente, deixaria de ser sancionado o seu incumprimento), a partir do momento em que surgisse risco de incriminação. Cabendo ao contribuinte à apreciação desta circunstância, poderia este, a qualquer momento, recusar a sua colaboração. Por outro lado, no momento em que surgissem indícios de infração ou delito, a A.T deverá advertir o contribuinte do seu direito a não colaborar, momento esse a partir do qual se iniciaria o procedimento sancionatório.

Também este entendimento não merece, a nosso ver, acolhimento, uma vez que, como bem explica RAFAEL LUNA RODÍGUEZ¹⁰⁴, se um contribuinte que tenha cometido ilícitos tributários puder recusar-se a colaborar desde o momento em que surge risco de incriminação e tal conduta não puder ser sancionada, então poderá recusar-se a colaborar mal lhe seja solicitada a entrega de informação, o que levaria a que a subsistência do dever de colaborar e as sanções pelo seu incumprimento se revelassem totalmente inócuas. Isto é, existiria um dever, mas também o direito de não cumprir esse dever, que estaria totalmente ao critério do contribuinte (sendo este que decide se há ou não risco de autoincriminação), o que levaria a que na prática, tal dever simplesmente

¹⁰² Cf. Ac. Rel. Porto de 27-2-2013, pr. 15048/09.1IDPRT.P1, Rel. Ernesto Nascimento, disponível através de www.dgsi.pt.

¹⁰³ PALAO TABOADA, “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derecho y garantías del contribuyente, *Revista Estudios Financieros*, nº 171, junio, 1997, pp.7-10

¹⁰⁴ RAFAEL LUNA RODÍGUEZ, *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario – Facultad de Derecho de la Universidade Complutense de Madrid, Madrid, 2001, p. 276

não existisse. Ademais, o facto de ser com a advertência ao contribuinte do seu direito a não colaborar que se entraria no procedimento sancionatório poderia conduzir a vários “abusos procedimentais” por parte da A.T. Isto é, apesar de existir uma presunção de boa fé da sua atuação (art. 59º, nº2 da LGT), uma vez que dificilmente se conseguirá saber *se e quando* a entidade inspetora teve realmente a suspeita ou a convicção da possível prática de uma infração, esta poderia, já tendo indícios da prática de infração, atrasar deliberadamente a advertência devida ao contribuinte, de maneira a evitar que este dificulte a sua atuação com a recusa em colaborar.

6. Solução proposta: Separação efetiva e incomunicabilidade de informação entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório

Perante o que foi exposto, concluímos que a solução ideal passará, a nosso ver, pela concordância prática entre o direito à não autoincriminação e o dever de colaboração, o que se torna particularmente necessário se atentarmos no facto de tanto um como o outro desempenharem a sua legítima função em âmbitos distintos.

Com efeito, temos, por um lado, o procedimento de inspeção e liquidação tributária, cujo objetivo se limita à verificação e fiscalização do correto cumprimento das obrigações tributárias, e, por outro lado, um procedimento sancionatório que tem como finalidade averiguar da existência de uma infração e restabelecer a ordem jurídica perturbada, por via da imposição de uma sanção administrativa. A diferença de finalidade de ambos os procedimentos, leva, portanto, a que sejam diferentes os princípios orientadores de um e de outro, que não deverão confundir-se, em momento algum: na fase inspetiva deverão vigorar os princípios da cooperação, da verdade material, da proporcionalidade e do contraditório, ao passo que na fase processual sancionatória ganha plenitude o estatuto do arguido, o direito ao silêncio e à não autoinculpação¹⁰⁵.

O nosso entendimento é, portanto, que o que padece de inconstitucionalidade por violação do direito à não autoincriminação é não a imposição de deveres de colaboração, não as normas que preveem sanções para o caso de incumprimento dos

¹⁰⁵ O que leva PALAO TABOADA (“Lo «blando» y lo «duro»...*ob.cit.*, p. 27) a afirmar, com razão, que os princípios que vigoram num e noutro âmbito são, não só distintos, mas também contraditórios.

mesmos, mas sim e apenas a utilização da informação fornecida coactivamente pelo contribuinte no procedimento de inspeção num posterior procedimento sancionatório, uma vez que estará a ser utilizada com uma finalidade diferente daquela que gerou a sua entrega, (que foi a verificação do cumprimento das suas obrigações tributárias), podendo transformar o visado em instrutor do processo e em figura central da própria condenação¹⁰⁶.

Deste modo, a solução passará por proceder a uma *separação efetiva* (em contraposição com uma separação meramente formal, que já existe) entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório – trate-se de crimes ou de contraordenações fiscais – atendendo à diferente natureza e finalidade de um e de outro, e aos diferentes princípios que devem regular um e outro. Com efeito, a informação que o contribuinte está legalmente obrigado a entregar, apenas poderá ser usada contra si para regularização da sua situação tributária, sendo, no entanto, proibido o uso dessa mesma informação com fins sancionatórios.

Desde que se verifique esta separação efetiva entre ambos os procedimentos, nem a exigência coativa de documentos por parte da A.T, nem a imposição de sanções nos casos de resistência ou obstrução à atividade inspetora padecerão de qualquer tipo de inconstitucionalidade. As únicas normas que, a nosso ver, serão inconstitucionais são todas aquelas que direta ou indiretamente prevejam a dita comunicabilidade de informação, uma vez que, estas sim, violarão o princípio constitucional *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Referimos várias vezes ao longo deste trabalho que existe um conflito entre o dever de contribuir e o direito à não autoincriminação, aparentemente de difícil resolução. Com efeito, se se reconhecesse a aplicação do *nemo tenetur* ao procedimento de inspeção tributária, tal implicaria a eliminação dos deveres de cooperação dos contribuintes, o que tornaria praticamente impossível a atividade da A.T de verificação do correto cumprimento das suas obrigações tributárias. Por outro lado, se não se reconhecesse a

¹⁰⁶ Nas palavras de MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ e SILVINA BACIGALUPO (*Delitos tributarios y previsionales*, edit. Hammurabi, 2001, p.48) “(...) *ha tenerse en cuenta que dichos elementos probatorios son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen, habitualmente, la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia Inspección. En consecuencia, el fallo condenatorio pudiera fundamentarse en prueba ilícitamente obtenida en cuanto al acusado ha sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino más bien al contrario, sus derechos a no declarar, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.*”

aplicação do *nemo tenetur* ao procedimento de inspeção, estar-se-ia a obrigar os contribuintes a fornecer informação que posteriormente poderia ser utilizada contra si no âmbito de um processo penal ou de um procedimento administrativo sancionatório, caso em que aquele direito seria absolutamente violado.

No entanto, perante o exposto, podemos afirmar que este conflito é, na verdade, *meramente aparente*. O que verdadeiramente se verifica não é a existência de uma colisão de bens jurídicos, uma vez que a sua eficácia tem lugar em setores diferentes do ordenamento jurídico, “mas sim a violação de um deles [o direito à não autoincriminação], em virtude de um abuso cometido em nome do outro [a garantia do correto cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes]”, pelo que “a solução não passa por alterar o regime atual de modo a salvaguardar o direito à não autoincriminação por causa do mencionado abuso, mas sim por *eliminar o abuso*, o único que é verdadeiramente inconstitucional”¹⁰⁷. Por outras palavras, a informação fornecida coactivamente pelo contribuinte é “licitamente obtida pela Administração, mas ilicitamente transferida ou comunicada ao procedimento sancionatório tributário”¹⁰⁸.

Esta é, em nosso entender, a solução que melhor compatibiliza os interesses gerais do Estado com o respeito pelos direitos fundamentais das pessoas. Por um lado, o interesse fiscal não sofre qualquer prejuízo, uma vez que a A.T conserva os poderes de verificação e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, bem como o de sancionar o incumprimento do dever de colaboração daqueles. Por outro lado, não haverá uma compressão do princípio *nemo tenetur*, uma vez que a informação que o contribuinte coactivamente forneceu não poderá ser utilizada para fundamentar uma condenação no âmbito de um procedimento sancionatório.

¹⁰⁷ RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ, *El derecho a no autoinculpación... ob.cit.*, p.283

¹⁰⁸ RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ, *El derecho a no autoinculpación...ob. cit.*, p.298. Também neste sentido, cf. AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.* pp. 51 ss; LILIANA DA SILVA SÁ, “*O dever de cooperação...*”, *ob. cit.*, p.161 ss. Em sentido contrário, cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário (Relatório)*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 180, defendendo que uma vez que só as provas proibidas não são admitidas no processo penal e que as provas obtidas no exercício legal da inspeção tributária e com respeito pelas respetivas normas não são provas proibidas, então todos os elementos indiciadores de crime recolhidos legalmente na fase de inspeção tributária podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal, ressalvando, no entanto, que quaisquer declarações obtidas do contribuinte na fase da inspeção tributária já não valerão como prova no processo penal.

Uma crítica que se poderia fazer a esta tese é a de que esta separação entre o processo administrativo fiscalizador e o processo sancionatório implicaria que houvesse uma multiplicação de entidades administrativas, o que a tornaria uma solução burocrática, onerosa e talvez impraticável. No entanto, como sublinham, a nosso ver corretamente, AUGUSTO SILVA DIAS e VÂNIA COSTA RAMOS, se se tratar de uma entidade com uma organização suficientemente complexa, como é o caso de Portugal com a DGCI, tal separação poderá ter lugar dentro dessa mesma entidade, bastando simplesmente que “os procedimentos de fiscalização e sancionatório sejam regulados legalmente sem funcionalidades entre si, que os funcionários administrativos que realizam um e outro não sejam os mesmos e que o cumprimento do dever de denunciar a existência de uma infração fiscal, que recai sobre qualquer funcionário, não seja acompanhado do envio dos documentos e informações que tiverem sido fornecidos pelo contribuinte sob ameaça de sanção”¹⁰⁹.

Outra crítica que se poderia apontar é a de que, adotando esta solução, poderão surgir várias situações em que contribuintes que tenham efetivamente praticado uma infração, não poderão ser posteriormente sancionados, por falta de provas. No entanto, este é um problema de ónus da prova que é comum a todo o direito sancionatório, penal ou administrativo, não se verificando apenas no âmbito do direito sancionatório tributário. Não é por a entidade competente para investigar crimes ou instruir contraordenações estar impossibilitada de aceder aos elementos entregues pelo contribuinte que necessariamente nunca terá os meios de prova necessários para sancionar as infrações que aquele terá cometido. Uma vez que não fica impedida de receber a notícia da prática de infração, poderá, perante esta, empreender outras diligências probatórias, nomeadamente recorrer aos meios habituais de obtenção de prova (como as buscas, revistas e apreensões), adotando um papel mais ativo na instrução dos procedimentos sancionatórios¹¹⁰.

¹⁰⁹ AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p.54. JOAQUIM JOSÉ BRIGAS GONÇALVES, (*O conflito entre o dever de cooperação do obrigado fiscal e o direito à não autoinculpação do arguido*, tese de mestrado, não publicada, Universidade Católica, 2002, pp.197-198) entende que “à autonomização dos dois processos e da sua instrução haverá que acrescentar, antes de mais, a separação entre órgãos de inspeção com competência na área de quantificação da dívida e na do sancionamento das infrações que estão na origem da falta de entrega ou pagamento daquela, respetivamente”, defendendo também a separação entre o órgão liquidador do imposto, o órgão instrutor do procedimento sancionador e o órgão aplicador da sanção, e ainda a eliminação de qualquer dependência hierárquica entre os diversos órgãos.

¹¹⁰ Nas palavras de JOAQUIM JOSÉ BRIGAS GONÇALVES (*O conflito...ob.cit.*, p. 196-197), “trata-se, afinal, de exigir ao Estado que, na punição das infrações fiscais, faça uso dos mesmos meios que sempre

Chamemos, no entanto, a atenção para o seguinte: o direito à não autoincriminação representa um direito de defesa, pelo que terá eficácia sempre que o sujeito tenha necessidade de defender-se de algo, no nosso caso, da imposição de sanções, contraordenacionais ou penais, eficácia essa que começará no momento em que se inicie qualquer ato, administrativo ou judicial, que possa desembocar na imposição de sanções.

Concluimos já que o *nemo tenetur* não deverá ser aplicável no âmbito do procedimento de inspeção precisamente por este ter como finalidade a mera verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte (e que unicamente poderá ter como consequência que se obrigue aquele a acatar o dever constitucionalizado de contribuir, o que nunca se poderá considerar uma sanção ou pena), não fazendo, portanto, sentido que no seu âmbito seja aplicável um direito que vigora, por excelência, no âmbito dos procedimentos sancionatórios. No entanto, poderão surgir situações em que a informação solicitada pela A.T o seja com a *única finalidade* de encontrar provas da prática de infrações e, nesse caso, sancioná-las. Isto acontecerá se a A.T requerer a apresentação de documentação que nunca seria requerida numa situação regular, apenas por haver suspeita da prática de uma infração, aproveitando-se dos seus amplos poderes de inspeção para obter provas que de outra forma não seriam obtidas. A estes casos não se aplica o que foi dito anteriormente, uma vez que a finalidade de um procedimento com tais características seria já uma finalidade *sancionatória*, uma manifestação do *ius puniendi* do Estado, pelo que as garantias processuais penais – nas quais se integra o direito à não autoincriminação – teriam plena eficácia, não existindo já um dever por parte do contribuinte de fornecer a informação solicitada, e devendo qualquer coação em sentido contrário – como a imposição de sanções por incumprimento – ser considerada contrária à Constituição.

Por último, tendo em conta que o ordenamento jurídico português não integra a solução por nós defendida (uma vez que, tal como se retira do art. 125º CPP, só não serão admitidas no processo penal as provas proibidas por lei, nomeadamente pelo art. 126º do mesmo diploma, e que as provas obtidas no exercício legal da inspeção tributária, com respeito pelas respetivas normas, não consubstanciam provas proibidas, à luz

Ihe têm permitido perseguir, investigar e punir crimes contra bens jurídicos de relevância máxima, como a própria vida humana. Nem mais, nem menos”.

daquela disposição¹¹¹) cumpre analisar de que forma é que, à luz do regime atual, poderão os destinatários dos deveres de cooperação administrativa incumprir tais deveres, sempre que, ao cumpri-los, estejam a colaborar na sua própria condenação.

A melhor solução possível parece-nos ser a preconizada por AUGUSTO SILVA DIAS E VÂNIA COSTA RAMOS, que referem que havendo uma interligação entre o processo administrativo de fiscalização e o processo sancionatório, penal ou contraordenacional, quando uma pessoa sob investigação da Inspeção Tributária, se veja, em determinado momento do procedimento, confrontada com a suspeita de ter cometido uma infração e com a realização de diligências destinadas a comprovar tal suspeita, haverá fundamento para a sua *constituição como arguido*, quer por iniciativa das autoridades competentes, quer a pedido do suspeito da prática da infração, adquirindo a partir desse momento um estatuto que lhe permite invocar o *nemo tenetur*, não podendo ser utilizadas como meio de prova contra ele as declarações prestadas anteriormente a essa constituição¹¹².

A favor desta solução encontrar-se-iam os arts. 58º, nº1, al. a) e 59º, nº2 do CPP (que, como já vimos, permite ao suspeito da prática de um crime requerer a constituição como arguido, passando a dispor dos direitos e deveres inerentes a esse estatuto), bem como o já mencionado art. 63º, nº5 da LGT (conjugado com a alínea c) do nº2 do art. 89º do CPA), que prevê casos em que o incumprimento dos deveres de cooperação é legítimo,

¹¹¹ Note-se, no entanto, que como refere MANUEL DA COSTA ANDRADE (*Sobre as proibições... ob.cit.*, p. 216), nada parece impor a conclusão de que este artigo 126º do CPP contenha uma enumeração taxativa. Como refere SÓNIA FIDALGO (“Determinação...” *ob. cit.*, p.133), “há métodos de prova que podem ofender a integridade física ou moral das pessoas e que não estão expressamente previstos no referido nº2”. Também neste sentido cf. PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário... ob. cit.*, p.323. Em sentido contrário, cf. MAIA GONÇALVES (*Código de Processo Penal Anotado*, 13ª ed., Almedina, Coimbra, 2002, p.336), ao afirmar que “os atos ofensivos da integridade física ou moral vêm agora descritos taxativamente nas diversas alíneas do nº2”.

¹¹² AUGUSTO SILVA DIAS/VÂNIA COSTA RAMOS, “*O Direito à não Auto-inculpação...*”, *ob. cit.*, p. 55 ss. Os autores esboçam ainda outra solução, que consiste em os elementos obtidos não poderem fundamentar exclusivamente ou de modo decisivo a decisão condenatória (p.54). Também no sentido de haver fundamento para a constituição como arguido cf. LILIANA DA SILVA SÁ, “O dever de cooperação...”, *ob. cit.*, p.162 e Ac. Rel. Porto de 27-2-2013, pr. 15048/09.1IDPRT.P1, Rel. Ernesto Nascimento, onde se lê que “se na pendência do procedimento inspetivo se indiciar crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58º CPP, ex vi, artigo 3º alínea a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário deve ser, tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração; só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais do artigo 32º da CRP, assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos artigos 57º a 67º CPP, nomeadamente do direito de não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar. Como é sabido a falta de explicitação deste direito tem como consequência, que as declarações prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, artigo 58º/2 e 5 CPP”, não considerando, no entanto, que as “declarações” de que fala a lei abrangem a prova documental.

sendo um deles “a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei” (al.d)), dado que um desses direitos é precisamente o direito à não autoincriminação.

Esta solução constitui uma “válvula de escape” para o contribuinte, pois pese embora, ao requerer a constituição de arguido, este dê lugar à abertura de um inquérito contra si pela prática de infração fiscal, pelo menos evita o total sacrifício do *nemo tenetur* no caso concreto.

No entanto, de maneira a não tornar os deveres de cooperação legalmente impostos totalmente inócuos, não bastará ao arguido, assim constituído, invocar o *nemo tenetur* para se desobrigar de cumprir os deveres de colaboração. Não sendo este direito, como já vimos, de carácter absoluto, podendo ser restringido à luz do princípio da proporcionalidade, previsto no art. 18º, nº2, da CRP, caberá ao tribunal determinar se, no caso concreto, prevalece o direito do arguido à não entrega da informação solicitada ou o interesse público que se pretende prosseguir com a instituição dos deveres de cooperação. No caso de o primeiro prevalecer, não haverá lugar a qualquer sanção por desobediência e os elementos que tenham eventualmente sido obtidos de forma coativa pela A.T não poderão ser valorados ou utilizados como prova contra ele num posterior processo penal ou contraordenacional.

No caso de a entrega dos elementos por parte do contribuinte ter sido *voluntária*, já será admissível a sua utilização como prova em processo contraordenacional ou penal, mas apenas se aquele tiver sido advertido da existência do procedimento sancionador, bem como do seu direito a recusar a colaboração, sempre que da mesma decorra a revelação de factos autoincriminatórios. Na falta desta advertência, tais elementos probatórios fornecidos já não poderão ser valorados (art. 58º, nº2 e 5 CPP, aplicável subsidiariamente nos termos do art. 41º do RGCO).

Ainda que, em nosso entender, esta seja a melhor solução possível à luz do regime atual, não nos parece, contudo, que seja a solução ideal, uma vez que também aqui serão aplicáveis alguns argumentos que invocámos contra a tese da *antecipação* do exercício do direito à não autoincriminação para o decurso do processo administrativo de inspeção. Deste modo, reforçamos que o ordenamento jurídico português deverá integrar a separação dos processos administrativo e sancionatório, solução que, em nosso entender, melhor harmonizará os diversos interesses em causa.

7. Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

A solução por nós preconizada, tem, aliás, sustento em jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, nomeadamente nas sentenças dos casos *Funke v. France*, *Saunders v. United Kingdom* e *J.B v. Switzerland*¹¹³.

No caso *Saunders v. United Kingdom* (Acórdão do TEDH de 17-12-1996), o TEDH teve de decidir a queixa de Saunders, fundada no facto de terem sido usadas como prova num processo-crime subsequente as declarações que ele prestara sob coerção (*i.e.*, sob cominação de desobediência), em procedimento de investigação administrativo, aos inspetores do Ministério do Comércio e Indústria britânico, o que violaria o seu direito à não autoincriminação, implicitamente consagrado, segundo a jurisprudência do TEDH, no art. 6.º, nº 1 e 2, da CEDH. O TEDH considerou que “(...) o direito de não contribuir para a sua própria incriminação, em especial, pressupõe que, em matéria penal, a acusação deve procurar provar a sua argumentação sem recorrer a elementos de prova obtidos mediante medidas coercivas ou opressivas, desrespeitando a vontade do arguido. Neste sentido, este direito está intimamente ligado ao princípio da presunção de inocência consagrada no art. 6º, parágrafo 2º da Convenção”, acrescentando que é descabido invocar razões de interesse público para justificar o uso de declarações obtidas coercivamente numa investigação não penal para incriminar o acusado num processo penal. Como se pode verificar, o TEDH não discute o dever de colaboração por parte do sujeito no procedimento de inspeção, mas sim e apenas a utilização dessa mesma informação como prova, contra o mesmo sujeito que colaborou.

No caso *Funke v. France* (Acórdão do TEDH de 25-02-1993), o recorrente requereu a condenação do Estado francês por ter infringido o direito à não autoincriminação consagrado no art. 6º, nº1 da CEDH e, desse modo, o seu direito a um processo justo, ao tê-lo condenado em multa e sanção pecuniária compulsória de forma a compeli-lo a cooperar com as autoridades alfandegárias, depois de aquele se ter recusado a fornecer determinados documentos que, alegadamente, serviriam para provar a sua intervenção em fraudes fiscais. O Tribunal entendeu “que as autoridades alfandegárias provocaram a

¹¹³ Todos disponíveis através de <http://hudoc.echr.coe.int/>. É especialmente relevante uma referência à jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, não só por ser a suprema instância judicial europeia no âmbito dos direitos humanos, como pelo facto de, desde a alteração de setembro de 2007 ao CPP, no seu artigo 449º/1 g) se admitir a revisão de uma sentença condenatória transitada em julgado sempre que a mesma seja inconciliável com uma decisão do TEDH ou que esta desperte sérias dúvidas sobre a justiça da primeira.

condenação do senhor Funke a fim de obter certos documentos que supunham existir, embora não estivessem certas de tal facto. Sendo incapazes ou não querendo obtê-los por outro meio, tentaram compelir o recorrente a produzir ele próprio a prova das infrações que teria alegadamente cometido. As particularidades do direito aduaneiro (...) não podem justificar tal violação do direito de todo o «acusado de uma infração criminal», no sentido autónomo desta expressão no artigo 6º, guardar silêncio e não contribuir para se incriminar a si próprio”.

Finalmente, no mais recente caso *JB v. Switzerland* (Acórdão do TEDH de 3-5-2001), o que se discutia era a imposição de uma multa ao queixoso por, perante um pedido por parte das autoridades fiscais de entrega de documentos relativos às companhias nas quais aquele havia investido dinheiro, este não ter procedido a tal entrega. O TEDH considerou que, embora o procedimento nunca tenha sido expressamente qualificado como procedimento para a cobrança do imposto suplementarmente devido ou como procedimento por evasão fiscal, o facto de não estar excluído que dos documentos que as autoridades pretendiam obter pudessem resultar indícios da obtenção pelo visado de rendimentos não declarados, suscetíveis de conduzir à dedução de uma acusação por evasão fiscal, colocá-lo-ia no âmbito normativo do conceito de acusação criminal para efeitos do art. 6º da CEDH¹¹⁴.

Apesar de a solução por nós proposta não estar *expressamente* consagrada nestas sentenças, ressalve-se que o Tribunal, ao admitir a possibilidade de os requerentes não fornecerem a informação solicitada, com base no art. 6º da CEDH, fá-lo sob o pressuposto de haver uma plena comunicabilidade entre a informação fornecida pelos requerentes e a que foi utilizada para sustentar as sanções aplicadas aos mesmos, concluindo-se não haver obrigação de entrega de informação autoincriminatória que possa servir de base para a imposição de sanções. Ademais, note-se que o TEDH apenas

¹¹⁴ Para uma análise mais aprofundada sobre a jurisprudência do TEDH em relação ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e à sua delimitação, cf., PAULO DE SOUSA MENDES, “As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 121-144 (pp. 129 ss.); JOANA COSTA, “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 32, n.º 128 (Outubro-Dezembro 2011), pp. 117-183; HELENA GASPAS MARTINHO, “O direito ao silêncio e à não autoincriminação nos processos sancionatórios do direito comunitário da concorrência: uma análise da jurisprudência dos tribunais comunitários”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 145-174

se deve pronunciar no sentido de ter havido ou não uma violação do conteúdo da Convenção Europeia Dos Direitos do Homem, não podendo obrigar um país a seguir determinadas formas processuais, como a incomunicabilidade da informação e a separação dos procedimentos¹¹⁵.

CONCLUSÕES

- I. O direito à não autoincriminação (*nemo tenetur se ipsum accusare*), direito com natureza constitucional implícita, implica que ninguém pode ser obrigado a testemunhar contra si próprio, a produzir prova contra si mesmo, ou a prestar qualquer tipo de declaração ou informação que o possa incriminar, direta ou indiretamente, não podendo dessa ausência de colaboração resultar para si qualquer prejuízo jurídico ou presunção de culpabilidade.
- II. Não obstante a principal manifestação desta prerrogativa ser o *direito ao silêncio*, ou seja, o direito a não responder a perguntas ou prestar declarações, não se encontra, no entanto, restringida a este, abrangendo ainda o direito a recusar a entrega de quaisquer elementos de prova (v.g., documentos ou outros materiais) que tenham ou possam vir a ter valor incriminatório.
- III. No seio da relação jurídica fiscal, estão previstos *deveres de cooperação* do contribuinte para com a Administração Tributária, que são deveres acessórios do dever fundamental de pagar imposto, necessários para a determinação das obrigações tributárias e para a fiscalização administrativa do cumprimento das mesmas, que, no âmbito do procedimento de inspeção tributária se traduzem, designadamente, na apresentação das declarações periódicas de rendimentos, na exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade e a escrita organizadas de harmonia com as regras de normalização contabilística, na prestação de informações e no esclarecimento de dúvidas.

¹¹⁵ Cf. RAFAEL LUNA RODÍGUEZ, *El derecho a no autoinculpación... ob.cit.*, p.296

- IV.** Uma vez que, por um lado, o incumprimento destes deveres de colaboração poderá dar lugar à aplicação de uma sanção, e que, por outro lado, a entrega dos documentos devidos pode ser reveladora da prática pelo contribuinte de um crime ou de uma contraordenação, gera-se uma contradição entre os deveres de cooperação do contribuinte no processo administrativo de fiscalização e controlo tributário e o direito à não autoincriminação do arguido no processo sancionatório, principalmente porque toda a informação que este cede à A.T no cumprimento dos deveres de cooperação será utilizável não apenas no processo fiscal de correção da situação tributária, devendo pagar o imposto em falta e respetivos juros, mas também no processo penal ou contraordenacional, no qual a A.T exerce competências relevantes.
- V.** O procedimento administrativo de inspeção tributária e o procedimento sancionatório têm diferentes naturezas e finalidades, regendo-se por princípios diferentes e contraditórios: no primeiro vigoram os princípios da cooperação, da verdade material, da proporcionalidade e do contraditório, ao passo que no segundo ganha plenitude o estatuto do arguido, o direito ao silêncio e à não autoinculpação. Tendo em conta que o primeiro se limita à verificação e fiscalização do correto cumprimento das obrigações tributárias, não se integrando no âmbito do *ius puniendi* do Estado, não deverão nesta fase ser aplicáveis direitos e garantias inerentes a um procedimento de natureza sancionatória (como é o caso do *nemo tenetur se ipsum accusare*), da mesma forma que num procedimento sancionatório não serão aplicáveis os deveres de colaboração inerentes ao procedimento de inspeção tributária.
- VI.** Deste modo, entendemos que o que padece de inconstitucionalidade por violação do direito à não autoincriminação é não a imposição de deveres de colaboração, não as normas que preveem sanções para o caso de incumprimento dos mesmos, mas sim e apenas as normas que, direta ou indiretamente, prevejam a possibilidade de utilização da informação fornecida coactivamente pelo contribuinte no procedimento de inspeção como prova num posterior procedimento sancionatório, uma vez que estará a ser utilizada com uma finalidade diferente daquela que gerou a sua entrega - e que foi a verificação do cumprimento das suas obrigações tributárias - para além de que uma eventual condenação será, a nosso ver, fundamentada em

prova ilicitamente obtida, dado que o arguido foi coagido, na sua qualidade de contribuinte, a entregar a informação em causa, sem que ninguém o tenha informado do seu direito a não contribuir para a sua própria incriminação, havendo uma violação do princípio constitucional *nemo tenetur se ipsum accusare*.

VII. A tese que, em nosso entender, melhor compatibiliza os interesses gerais do Estado com o respeito pelos direitos fundamentais dos cidadãos é a que preconiza uma *separação efetiva* entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório. Com efeito, o contribuinte terá, efetivamente o dever legal de fornecer à Administração a informação que aquela solicitar, no entanto, esta apenas poderá ser utilizada contra si para regularização da sua situação tributária, encontrando-se proibido o seu uso com fins sancionatórios. Deste modo, por um lado, o interesse fiscal não sofrerá qualquer prejuízo, uma vez que a A.T conserva os poderes de verificação e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, bem como o de sancionar o incumprimento do dever de colaboração daqueles, por outro lado também não haverá uma compressão do *nemo tenetur*, uma vez que a informação que o contribuinte coactivamente forneceu não poderá ser utilizada para fundamentar a aplicação de sanções contra si no procedimento sancionatório.

BIBLIOGRAFIA

- **ALBUQUERQUE**, Paulo Pinto de – *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4ª ed., Universidade Católica, Lisboa, 2011
- **ALEXY**, Robert – “Teoria dos Direitos Fundamentais”, in *Teoria e Direito Público*, org: Virgílio Afonso da Silva e Jean Paul C. Veiga da Rocha, Malheiros Editores, 2008
- **ANASTÁCIO**, Catarina – “O dever de colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação por infracção às regras de defesa da concorrência e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp.199-235
- **ANDRADE**, José Carlos Vieira de – *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 3ª ed., Almedina, 2004
- **ANDRADE**, Manuel da Costa – *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1992
- **ANTUNES**, Maria João - “Direito ao silêncio e leitura em audiência de declarações do arguido”, in *Sub Judice*, Lisboa, nº4, 1992
- **BERRUEZO**, Rafael – “Autoincriminacion en el derecho penal tributário”, *Revista de Derecho Penal Económico*, 2010
- **BOLINA**, Helena Magalhães – “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, nº14 (2º semestre de 2010), pp. 383-430
- **CAMPOS**, Diogo Leite de/ **RODRIGUES**, Benjamim Silva/ **SOUSA**, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*, 3ª ed., Vislis Editores, Lisboa, 2003
- **CANOTILHO**, Joaquim Gomes/ **MOREIRA**, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol.I, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- **CHIESA**, Luis E. - *Beyond Torture: The Nemo Tenetur Principle in Borderline Cases*, 30 B.C. Third World L.J., v. 35, 2010, pp. 35-66
- **CORREIA**, Eduardo – “Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social”, in *Direito penal económico e europeu, textos doutrinários*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1998
- **COSTA**, Joana – “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 32, nº 128 (Outubro-Dezembro 2011), pp. 117-183
- **DIAS**, Augusto Silva – “O direito à não auto-inculpação no âmbito das contra-ordenações do código dos valores mobiliários”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º1, 2010, pp.237-275
- **DIAS**, Augusto Silva / **RAMOS**, Vânia Costa – *O direito à não auto-inculpação (Nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009

- **DIAS**, Jorge de Figueiredo – “O movimento da descriminalização e o ilícito de mera ordenação social” in *Direito penal económico e europeu, textos doutrinários*, I, Coimbra Editora, Coimbra, 1998
– *Direito Processual Penal*, vol.I, Coimbra Editora, Coimbra, 1º ed. 1974 – Reimpressão 2004
- **DIAS**, Jorge de Figueiredo / **ANDRADE**, Manuel da Costa – “Poderes de Supervisão, direito ao silêncio e prova proibidas” (Parecer) in *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*, Almedina, Coimbra, 2009, pp.11-56
- **DÍAZ-PALACIOS**, Alberto Sanz – “Elementos adicionales de análisis en matéria de no autoincriminación tributaria”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2008
- **FERNÁNDEZ**, Miguel Bajo/ **BACIGALUPO**, Silvina – *Delitos tributarios y previsionales*, edit. Hammurabi, 2001
- **FERREIRA**, Manuel Cavaleiro de – *Lições de Direito Penal*, Lisboa/S. Paulo, Verbo, I, 4ª ed., 1992
- **FIDALGO**, Sónia – “Determinação do perfil genético como meio de prova em processo penal”, in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Ano 16, nº1 (Janeiro-Março 2006), pp. 115-148
- **FLORES**, Joaquín Gallegos – “El deber formal de colaborar con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia”, *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, nº22, 2006, pp. 61-80
- **GOMES**, Nuno Sá – “As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto”, *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, nº 371 (Julho-Setembro 1993), pp.19-138
- **GONÇALVES**, Joaquim José Brigas – *O conflito entre o dever de cooperação do obrigado fiscal e o direito à não auto-inculpação do arguido*, tese de mestrado, não publicada, Universidade Católica, 2002
- **GONÇALVES**, Manuel Lopes Maia – *Código de Processo Penal Anotado*, 13ª ed., Almedina, Coimbra, 2002
- **LÓPEZ**, Francisco Escribano – “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”, *Revista Quincena Fiscal*, nº10, 1996
- **MACHADO**, Hugo de Brito – “Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, nº 394 (Abril-Junho 1999), pp. 89-108
- **MACHADO**, Jónatas E. M./ **RAPOSO**, Vera L. C. – “O direito à não auto-incriminação e as pessoas colectivas empresariais”, in *Direitos Fundamentais e Justiça*, Ano 3, nº8 (Julho-Setembro 2009)
- **MARQUES**, Paulo – *Infracções Tributárias*, vol. I: Investigação criminal, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Direção dos Impostos – Centro de Formação, 2007

- **MARTÍNEZ**, Ernesto Eseverri – “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributário”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995
- **MARTINHO**, Helena Gaspar – “O direito ao silêncio e à não auto-incriminação nos processos sancionatórios do direito comunitário da concorrência: uma análise da jurisprudência dos tribunais comunitários”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 145-174
- **MENDES**, Paulo de Sousa – “As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 121-144
- **MENEZES**, Sofia Saraiva de – “O direito ao silêncio: a verdade por trás do mito”, in *Prova criminal e direito de defesa : estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal* (org: Teresa Pizarro Beleza, Frederico de Lacerda da Costa Pinto), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 117-136
- **MIRANDA**, Jorge /MEDEIROS, Rui - *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª ed., Coimbra Editora, 2010
- **MOUTINHO**, José Lobo – *Direito das Contra-Ordenações - Ensinar e Investigar*, Universidade Católica Editora, 2008
- **NABAIS**, José Casalta – *Direito Fiscal*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2009
- **NEVES**, Antonio Castanheira – *Sumários de Processo Criminal*, Coimbra, 1968
- **OLLERO**, G. Casado – “Tutela jurídica y garantias del contribuyente en el procedimiento tributário”, *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocera*, Bilbao, Editorial Universidad del País Vasco, 1993
- **PALMA**, Maria Fernanda - “A constitucionalidade do art. 342º do Código de Processo Penal (o direito ao silêncio do arguido)”, in *Revista do Ministério Público*, ano 15, nº60, (Outubro-Dezembro 1994), pp. 105-109
- **PEROGORDO**, Juan José Bayona de – “El proceso sancionador”, *Revista Información Fiscal*, Julio-Agosto, nº 16, 1996
- **PINTO**, Frederico Costa – “Supervisão do mercado, legalidade da prova e direito de defesa em processo de Contra-Ordenação” (Parecer) in *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 57-128
- **PINTO**, Lara Sofia – “Privilégio contra a auto-incriminação *versus* colaboração do arguido – Case study: revelação coativa da password para descriptação de dados – resistance is futile?”, in *Prova criminal e direito de defesa : estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal* (org: Teresa Pizarro Beleza, Frederico de Lacerda da Costa Pinto), Almedina, Coimbra, 2010, pp. 91-116
- **RAMOS**, Vânia Costa – “Corpus Juris 2000 - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare*” – Parte I, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 27, nº 108 (Outubro-Dezembro 2006), pp. 125-149

– “Corpus Juris 2000 - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare*” – Parte II, in *Revista do Ministério Público*, Lisboa, Ano 28, n.º 109 (Janeiro-Março 2007), pp. 57-96

– “Nemo tenetur se ipsum accusare e concorrência jurisprudência do Tribunal de Comércio de Lisboa”, *Revista de concorrência e regulação*, Ano I, n.º 1, 2010, pp. 175-198

- **RISTORI**, Adriana Dias Paes – *Sobre o silêncio do arguido no interrogatório no processo penal português*, Almedina, Coimbra, 2007
- **ROCHA**, Joaquim Freitas da/ **CALDEIRA**, João Damião – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIIT) – Anotado e Comentado*, Coimbra Editora, 2013
- **RODRÍGUEZ**, Rafael Luna – *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario – Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2001
- **SÁ**, Liliana da Silva – “O dever de cooperação do contribuinte *versus* o direito à não autoincriminação”, in *Revista do Ministério Público*, Ano 27, n.º 107 (Julho-Setembro 2006), pp. 121-163
- **SANCHES**, José Luís Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007
- **SANTOS**, Manuel Simas/ **HENRIQUES**, Manuel Leal – *Código de Processo Penal Anotado*, II, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2004
- **SANTOS**, Manuel Simas/**SOUSA**, Jorge Lopes de – *Contraordenações - Anotações ao Regime Geral*, 6ª ed., Áreas Editora, 2011
- **SILVA**, Germano Marques da – *Curso de Processo Penal*, vol.II, 4ª ed., Editorial Verbo, 2008

– *Direito Penal Tributário (Relatório)*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009

- **SILVA**, Isabel Marques da – *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º5, 2ª ed., Almedina, 2007
- **SILVA**, Maria de Fátima Reis – “O direito à não auto-incriminação”, *Sub Judice*, n. 40 (2007), pp. 59-74
- **SOUSA**, Jorge Lopes de/ **SANTOS**, Manuel Simas – *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Áreas Editora, Lisboa, 2008
- **TABOADA**, Carlos Palao – “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derecho y garantías del contribuyente”, *Revista Estudios Financieros*, n.º 171, junio, 1997
- **TAGLE**, Cristian Ramírez – “Nemo tenetur se ipsum. El derecho a guardar silencio”, *Ars Boni. Et. Aequi*, n.º3, 2007, pp. 65-79

JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. STJ de 05-01-2005, proc. nº 04P3276, Rel. Henrique Gaspar, disponível através de www.dgsi.pt;
- Ac. STJ de 31-05-2006, proc. nº 1294/06-3, Rel. Armindo Monteiro, disponível através de www.dgsi.pt;
- Ac. STJ de 20-02-2008, proc. nº 08P295, Rel. Raul Borges, disponível através de www.dgsi.pt
- Ac. STJ, de 12-03-2008, proc. nº 08P694, Rel. Santos Cabral, disponível através de www.dgsi.pt

Tribunal da Relação do Porto

- Ac. TRP de 28-01-2009, proc. nº 0816480, Rel. Maria do Carmo Silva Dias, disponível através de www.dgsi.pt
- Ac. TRP de 27-2-2013, proc. nº 15048/09.1IDPRT.P1, Rel. Ernesto Nascimento, disponível através de www.dgsi.pt

Tribunal da Relação de Guimarães

- Ac. TRG de 29-1-2007, proc. nº 1917/07-1, Rel. Cruz Bucho; disponível através de www.dgsi.pt
- Ac. TRG de 12-3-2012, proc. nº 82/05.9IDBRG.G1, Rel. Ana Teixeira e Silva; disponível através de www.dgsi.pt
- Ac. TRG de 20-1-2014, proc. nº 97/06.0IDBRG.G2, Rel. António Condesso; disponível através de www.dgsi.pt

Tribunal Constitucional

- Ac. TC. nº 319/95, de 20-06-1995, proc. nº 200/94, Rel. Cons. Messias Bento, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.
- Ac. TC nº 695/95, proc. nº 351/95, Rel. Cons. Vítor Nunes de Almeida, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. do TC nº 656/97, proc. 126/97, Rel. Cons. Ribeiro Mendes, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 380/99, de 22-06-1999, proc. nº 405/97, Rel. Cons. Artur Maurício, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 265/01, de 19-06-2001, proc. nº 213/01, Rel. Cons. Bravo Serra, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 547/01, de 07-12-2001, proc. nº 481/00, Rel. Cons. Maria dos Prazeres Beleza, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 304/04 (proc. nº 957/03, Rel. Cons. Artur Maurício), disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 181/05 (proc. nº 923/04, Rel. Cons. Paulo Mota Pinto), disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 155/07, proc. nº 695/06, Rel. Cons. Gil Galvão, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 129/09, de 12-03-2009, proc. nº 649/08, Rel. Cons. Carlos Fernandes Cadilha, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. do TC nº 461/2011, proc. nº 366/11, Rel. Cons. Catarina Sarmiento e Castro, disponível em www.tribunalconstitucional.pt
- Ac. TC nº 340/2013, de 17-06-2013, proc. nº 817/12, Rel. Cons. João Cura Mariano, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

Supremo Tribunal Americano

- *Hale v. Henkel*, de 12-06-1906, disponível em <http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=201&invol=43>

- *Miranda v. Arizona*, de 13-06-1966, disponível em <http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/384/436>
- *Couch v. United States*, de 9-01-1973, disponível em <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/409/322/case.html>
- *Messiah v. United States*, de 31-08-2010, disponível em <http://www.ca11.uscourts.gov/unpub/ops/201010300.pdf>

Tribunal de Justiça da União Europeia

- Ac. TJUE *Orkem SA v. Comissão*, de 18-10-1989 , disponível através de <http://ec.europa.eu/competition/court/antitrust/jju51980.html>

Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

- Ac. TEDH *Engel and others v. The Netherlands*, de 08-06-1976, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Ac. TEDH *Funke v. France*, de 25-02-1993, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Ac. TEDH *Bendenoun v. France*, de 24-02-1994, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Ac. TEDH *John Murray vs. Reino Unido*, de 08-02-1996, disponível em <http://hudoc.echr.coe.int/>.
- Ac. TEDH *Saunders v. United Kingdom*, de 17-12-1996, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Ac. TEDH *JB v. Switzerland*, de 3-5-2001, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>
- Ac. TEDH *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, de 21-05-2003, disponível através de <http://hudoc.echr.coe.int/>.