

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

**Limites ao Dever de Colaboração do Contribuinte no âmbito do
Procedimento de Inspeção Tributária:**

O Direito de Resistência e o Direito à Não Autoincriminação

Marta Barros de Sequeira Campos

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob orientação da Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa | Escola de Lisboa

Junho 2024

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

**Limites ao Dever de Colaboração do Contribuinte no âmbito do
Procedimento de Inspeção Tributária:**

O Direito de Resistência e o Direito à Não Autoincriminação

Marta Barros de Sequeira Campos

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob orientação da Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa | Escola de Lisboa

Junho 2024

OBRIGADA aos meus Pais e ao meu Irmão, pelo apoio incessante...

E obrigada à Professora Doutora Carla Castelo Trindade, pela orientação ao longo destes meses e pela lecionação de aulas verdadeiramente fascinantes.

Resumo

A presente dissertação de Mestrado versa sobre os limites ao dever de colaboração do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção tributária.

A intensificação e crescente morosidade e complexidade dos procedimentos de inspeção tributária, bem como a perceção que os cidadãos têm atualmente da Autoridade Tributária, como uma estrutura autoritária e confrontativa, conduz essencialmente a dois problemas no sistema tributário: por um lado, à existência de procedimentos inspetivos errados ou que comportam ilegalidades, e em relação aos quais os contribuintes acabam por se conformar; por outro, à falta de declaração, omissão ou dissimulação de rendimentos, informações ou obrigações fiscais por parte dos sujeitos passivos.

O cumprimento do dever de colaboração por parte dos contribuintes só pode ser alcançado através de uma Autoridade Tributária menos conflituosa, mais cooperante e transparente com os sujeitos passivos, diminuindo a litigiosidade e a propensão à fuga e evitando práticas fiscalmente abusivas. Em consequência, garantir-se-á o respeito pelo princípio da capacidade contributiva e pelo dever fundamental de pagar impostos, bem como uma eficiente arrecadação dos tributos, conduzindo a um sistema tributário mais justo.

No entanto, o dever de colaboração não se pode traduzir num dever absoluto, nem pode ser levado ao extremo, ao ponto de ser um ónus demasiado pesado de cumprir para o contribuinte. Por esse motivo, existem casos em que é lícito para o contribuinte recusar a colaboração solicitada pela Autoridade Tributária.

O objetivo do presente trabalho consiste em explorar a compatibilização e articulação entre o dever de colaboração e o direito de resistência (direito fundamental previsto na Constituição da República Portuguesa) e, ainda, entre o dever de colaboração e o direito à não autoincriminação (previsto no processo penal), enquanto possíveis limites àquele dever.

A principal questão a que se pretende dar resposta é a de saber até que ponto o contribuinte, apesar de obrigado a colaborar com a Autoridade Tributária, pode ainda assim recusar prestar determinadas informações ou apresentar determinados documentos ou elementos, solicitados pelas autoridades no decurso de um procedimento de inspeção tributária,

com base no seu direito de resistência ou, no âmbito de um processo penal, com base no seu direito à não autoincriminação.

Palavras-chave: colaboração; contribuinte; Autoridade Tributária; procedimento tributário; procedimento de inspeção tributária; direito de resistência; direito à não autoincriminação.

Abstract

This Master's dissertation focuses on the limits to the taxpayer's duty to collaborate in tax inspection procedures.

The intensification and growing morosity and complexity of tax inspection procedures, as well as the perception that citizens currently have of the Tax Authority as an authoritarian and confrontational structure, essentially leads to two problems in the tax system: on the one hand, the existence of erroneous or illegal inspection procedures, which taxpayers end up complying with; on the other, the lack of declaration, omission or concealment of income, information or tax obligations on the part of taxpayers.

The fulfilment of the duty to collaborate on the part of taxpayers can only be achieved through a Tax Authority which is less confrontational, more cooperative and transparent with taxpayers, reducing litigation and the propensity for evasion and avoiding abusive tax practices. As a result, this will ensure compliance with the principle of ability to pay and the fundamental duty to pay taxes, as well as efficient tax collection, leading to a fairer tax system.

However, the duty to collaborate cannot be translated into an absolute duty, nor can it be taken to the extreme, to the point of being too heavy a burden for the taxpayer to fulfil. For this reason, there are cases in which it is lawful for the taxpayer to refuse the collaboration requested by the Tax Authority.

The aim of this paper is to explore the compatibility and articulation between the duty to collaborate and the right to resist (a fundamental right laid down in the Constitution of the Portuguese Republic), and also between the duty to collaborate and the right to non-self-incrimination (provided for in a criminal proceeding), as possible limits to that duty.

The main question to be answered is to what extent the taxpayer, despite being obliged to collaborate with the Tax Authority, can still refuse to provide certain information or deliver certain documents or elements, requested by the authorities in the course of a tax inspection procedure, on the basis of his right to resist or, in the context of a criminal proceeding, on the basis of his right to non-self-incrimination.

Keywords: collaboration; taxpayer; Tax Authority; tax procedure; tax inspection procedure; right of resistance; right to non-self-incrimination.

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas	11
Introdução	13
I. O Dever de Colaboração	16
1. Relação Jurídica de Colaboração Recíproca entre Contribuinte e AT	16
1.1. Colaboração do Contribuinte com a AT	17
1.2. Colaboração da AT com o Contribuinte	19
1.3. Razão de ser do Dever de Colaboração	21
2. Dever de Colaboração no Procedimento de Inspeção Tributária	24
2.1. O Procedimento de Inspeção Tributária	24
2.2. O Dever de Colaboração no Âmbito do Procedimento de Inspeção Tributária ..	26
3. Incumprimento do Dever de Colaboração	29
3.1. Consequências do Incumprimento por parte do Contribuinte	29
3.2. Consequências do Incumprimento por parte da AT	33
II. Limites ao Dever de Colaboração do Contribuinte	36
1. Princípio da Proporcionalidade.....	36
2. Direitos legalmente protegidos.....	37
3. Outras Limitações	40
4. Em concreto: O Direito de Resistência e o Direito à Não Autoincriminação	41
4.1. O Direito de Resistência	41
4.2. O Direito à Não Autoincriminação	44
III. Articulação do Dever de Colaboração com o Direito de Resistência e com o Direito à Não Autoincriminação.....	47
1. Posição da Doutrina	48
1.1. Quanto ao Direito de Resistência.....	48
1.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação	49
2. Posição dos Tribunais Nacionais	52
2.1. Quanto ao Direito de Resistência.....	52
2.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação	54

3. Posição dos Tribunais Internacionais	56
3.1. Quanto ao Direito de Resistência.....	56
3.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação	56
4. Síntese.....	58
Conclusão.....	60
Referências bibliográficas	62

Lista de Siglas e Abreviaturas

Al(s).	Alínea(s)
Ac(s).	Acórdão(s)
Art(s).	Artigo(s)
AT	Autoridade Tributária
CEDH	Convenção Europeia dos Direitos Humanos
Cfr.	Conforme
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Consult.	Consultado
CP	Código Penal
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DUDH	Declaração Universal dos Direitos Humanos
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
Ob.	Obra
P(p).	Página(s)
Proc.	Processo
RCPIT	Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
Ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TEDH	Tribunal Europeu dos Direitos Humanos
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	Tribunal da Relação do Porto
V.	<i>Versus/ Contra</i>

Introdução

O tema escolhido para a presente dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, consiste nos limites ao dever de colaboração do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção tributária, *maxime* o direito de resistência e o direito à não autoincriminação.

Cada vez mais, os cidadãos percebem a AT como uma estrutura autoritária e conflituosa, cujo único objetivo é maximizar a tributação dos sujeitos passivos a todo o custo.

Além disso, assiste-se crescentemente a uma intensificação dos próprios procedimentos de inspeção tributária. Por um lado, porque os procedimentos são mais demorados e complexos, até certo ponto inquisitórios e intrusivos para os sujeitos passivos. Por outro, porque a AT assume uma posição confrontativa e altiva, intrometendo-se crescentemente na esfera privada dos contribuintes. Isto pode levar à conformação, por parte dos sujeitos passivos, com procedimentos inspetivos errados ou que comportam ilegalidades, desfecho que o sistema tributário deve tentar evitar.

Mais grave ainda, surge a tendência de os sujeitos passivos não declararem, omitirem ou dissimularem determinados rendimentos, informações ou obrigações fiscais, com o objetivo de pagarem menos imposto. Em última linha, esta tendência conduz à prática de crimes de elisão fiscal e/ou evasão ou fraude fiscal, que o sistema tributário também deve procurar evitar.

É esta falta de colaboração por parte dos contribuintes que tem de ser prevenida, desde logo na sua origem, através de uma AT menos confrontativa e mais cooperante com os sujeitos passivos, que promova um diálogo aberto, transparente e constante entre todos os intervenientes no procedimento, diminuindo a litigiosidade.

Daqui emerge a importância e essencialidade do dever de colaboração, seja por parte do contribuinte, ou por parte da AT, nomeadamente para garantir o respeito pelo princípio da capacidade contributiva, pelo dever fundamental de pagar impostos, bem como para evitar ou tentar mitigar práticas fiscalmente abusivas por parte dos sujeitos passivos. Assim, parece evidente que uma colaboração recíproca, especialmente por parte da AT, que continua a insistir em não cooperar, levará a um maior cumprimento da legislação tributária e eficiência na arrecadação dos tributos que são efetivamente devidos, aumentando a eficácia do próprio sistema tributário.

Tendo este panorama em consideração, é indispensável garantir que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram plenamente assegurados e respeitados. Neste contexto, o objetivo deste trabalho é analisar a possibilidade de compatibilização e articulação entre o dever de colaboração e o direito de resistência, bem como entre aquele e o direito à não autoincriminação.

A principal questão a que a presente dissertação pretende dar resposta é a de saber até que ponto o contribuinte, apesar de obrigado a colaborar com a AT, pode ainda assim recusar prestar determinadas informações ou apresentar determinados documentos ou elementos, solicitados pela AT no decurso de um procedimento de inspeção tributária, com base no seu direito de resistência ou, na pendência de um processo penal, com base no seu direito à não autoincriminação, não contribuindo para a sua inculpação. Na verdade, existem situações que estão numa zona de fronteira e que justificam um estudo mais aprofundado, podendo haver sacrifício ou compressão de um dos princípios mencionados.

Ainda assim, cumpre desde já acautelar que os deveres de colaboração não podem ser levados ao extremo, ao ponto de serem um ónus demasiado pesado de cumprir para os contribuintes. Por outro lado, não pode a AT instrumentalizar este dever de colaboração de forma a maximizar a arrecadação de receita.

Em termos de estrutura do presente trabalho, pretende-se, em primeiro lugar, definir e delimitar o dever de colaboração, nomeadamente a existência (ou não) de uma relação jurídica de colaboração recíproca entre contribuinte e AT e as obrigações que resultam da lei para cada uma das partes, bem como a razão de ser do dever de colaboração.

De notar que é necessário fazer uma distinção entre os conceitos de colaboração e cooperação, apesar de pontualmente a lei utilizar os dois conceitos indistintamente. O dever geral de cooperação resulta do princípio de colaboração, sendo o dever de cooperação mais comumente utilizado em sede de processo, na relação entre o contribuinte e o Tribunal, enquanto o dever de colaboração é usado frequentemente em sede de procedimento, na relação entre o contribuinte e a AT. Atendendo embora ao dever de cooperação, será essencialmente o dever de colaboração que importa analisar mais minuciosamente nesta dissertação.

Depois, será explorado o dever de colaboração no âmbito do procedimento de inspeção tributária, designadamente o papel fundamental do procedimento inspetivo no sistema tributário e a aplicação do dever de colaboração nessa esfera.

Neste primeiro capítulo, será ainda de analisar as possíveis consequências do incumprimento do dever de colaboração, quer por parte do contribuinte, quer por parte da AT – em que, como veremos, as consequências são praticamente inexistentes, encontrando-se apenas algumas repercussões indiretas.

No segundo capítulo, passaremos então aos limites ao dever de colaboração do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção tributária, começando pela análise de determinadas limitações estabelecidas na lei e, posteriormente, com maior detalhe e em concreto, do direito de resistência e do direito à não autoincriminação.

Quanto à possível compatibilização do dever de colaboração com o direito de resistência, por um lado, e com o direito à não autoincriminação, por outro, será feito um resumo da doutrina e da jurisprudência nacional e internacional mais relevantes, designadamente as decisões que têm vindo a ser tomadas pelo TC, a nível nacional, e pelo TEDH,¹ a nível europeu.

Finalmente, uma breve conclusão permitirá dar resposta à questão a que nos propusemos responder no início deste trabalho, bem como expor a posição por nós adotada quanto ao tema, sintetizar o que foi dito anteriormente e propor sugestões de melhoria no sistema tributário.

¹ O TEDH é o tribunal que tem como competência assegurar o respeito dos compromissos e princípios que resultam da CEDH, e que tem vindo a assumir um papel preponderante na definição e delimitação do princípio ou direito à não autoincriminação.

I. O Dever de Colaboração

1. Relação Jurídica de Colaboração Recíproca entre Contribuinte e AT

A relação jurídico-tributária traduz-se numa relação complexa, que acarreta um conjunto de direitos e de obrigações, quer para o sujeito ativo (AT), quer para os sujeitos passivos (contribuintes e outros responsáveis tributários).² Um dos deveres que se impõe a ambas as partes da relação tributária, é precisamente o dever de colaboração.

Em traços gerais, o dever de colaboração consiste na obrigação mútua entre contribuintes (e demais sujeitos passivos) e a AT de cooperar entre si, por forma a garantir uma relação de transparência e confiança recíproca.

Tal obrigação é essencial para garantir a correta aplicação da legislação tributária e a eficiência na arrecadação de tributos, visando a redução e prevenção da evasão fiscal e, em última linha, a justiça, equidade e manutenção da integridade do sistema jurídico-tributário como um todo.

O dever de colaboração verifica-se, quer no procedimento tributário,³ quer no processo judicial tributário.⁴ Versando a presente dissertação apenas sobre o dever de colaboração no âmbito do procedimento de inspeção tributária, será de considerar em especial a legislação vertida na LGT, no CPPT e no RCPIT.

Como (bem) enfatiza ANA PAULA DOURADO, *“Os deveres de cooperação e de colaboração dos sujeitos passivos estão no centro das prestações tributárias. Sem o seu correto cumprimento não é possível tributar o rendimento real, não é possível aplicar os métodos diretos, não é possível arrecadar a receita do IVA. O cumprimento dos referidos deveres é também atualmente exigido pelos padrões internacionais de troca de informações*

² Neste sentido, veja-se PIRES, José Maria Fernandes – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 282.

³ A este propósito, veja-se, designadamente, o art. 59.º da LGT, o art. 48.º do CPPT e os arts. 9.º, 10.º e 32.º do RCPIT.

⁴ Neste contexto, veja-se, em especial, o art. 99.º da LGT e os arts. 7.º, 8.º, 417.º e 542.º do CPC.

*entre autoridades tributárias, com o auxílio à cobrança entre essas autoridades (OCDE e União Europeia).”*⁵

De acordo com o art. 59.º da LGT, os contribuintes e os órgãos da AT estão sujeitos a um **dever de colaboração recíproco**. Pelo que, são duas as dimensões ou manifestações do princípio da colaboração no âmbito do procedimento tributário: por um lado, a colaboração do contribuinte com a AT; e, por outro, a colaboração da AT com o contribuinte. Fala-se aqui de uma relação de “*tendencial paridade*”,⁶ embora, como veremos adiante, nem sempre seja exatamente assim.

1.1. Colaboração do Contribuinte com a AT

A **colaboração do contribuinte com a AT** compreende o “*cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros*” (cfr. n.º 4 do art. 59.º da LGT).

Segundo o art. 31.º da LGT, são obrigações acessórias do sujeito passivo, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, como é o caso da apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e da prestação de informações.

Como afirma RUI DUARTE MORAIS, a “*importância de tais obrigações é tal (a sua omissão ou cumprimento defeituoso traduzem-se, muitas vezes, na ocultação ou dissimulação dos factos geradores de imposto, ou seja, em evasão fiscal) que o incumprimento é punido a título de contraordenação ou, mesmo, de crime, consequências muito mais severas que as resultantes do não cumprimento da obrigação principal (pagamento do tributo).*”⁷

Na verdade, é curioso que o legislador português se refira a tais obrigações como “*acessórias*”. Para SALDANHA SANCHES, tal terminologia significa relativizar a importância que a mudança de paradigma do processo de gestão fiscal trouxe consigo – no

⁵ DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal – Lições*, 5.ª Edição, Almedina, 2020, p. 97.

⁶ ROCHA, Joaquim de Freitas da – *Apontamentos de Direito Tributário – A Relação Jurídica Tributária*, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009, p. 5.

⁷ MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, p. 28.

modelo anterior, os contribuintes limitavam-se ao pagamento do imposto; atualmente, estes assumem um papel primordial em todo o processo de autoliquidação. Assim, as designadas ‘obrigações acessórias’ referem-se, nas palavras do autor, ao “conjunto de novos deveres integrados em obrigações de facere e cuja existência deixou de estar dependente da verificação da obrigação de dare”.^{8|9}

Portanto, ainda que instrumentais de uma obrigação principal de pagamento do imposto, estas obrigações ou deveres vão para além dessa obrigação principal, assumindo autonomia e existência próprias.

Sendo que, nos termos do art. 63.º da LGT, a AT pode “*desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente [...]*”, elencando-se em seguida uma série de ações que pode realizar para esse fim, como “*aceder livremente*” às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade e examinar e visar os seus livros, registos da contabilidade ou escrituração, e “*todos os elementos*” suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária.

Por outro lado, estabelece o art. 48.º do CPPT que o contribuinte deve cooperar de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.

De notar que, em regra, as declarações dos contribuintes que tenham sido apresentadas nos termos previstos na lei, assim como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita que estejam organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, presumem-se verdadeiras e de boa-fé (cfr. n.º 1 do art. 75.º da LGT).

Isto significa que, em princípio, o apuramento da matéria coletável é efetuado com base nas declarações dos sujeitos passivos, motivo pelo qual existe a necessidade de, através da inspeção tributária, a AT verificar e comprovar os valores declarados.

⁸ SANCHES, José Luís Saldanha – *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª Edição, Lisboa, 2000, LEX, pp. 57 e ss.

⁹ Iguualmente, MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES criticam tal qualificação, definindo-os antes como “deveres auxiliares” (PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2010, p. 254).

A presunção de veracidade e de boa-fé cessa em determinados casos, designadamente na circunstância de o contribuinte não cumprir os deveres de esclarecimento da sua situação tributária – exceto quando a recusa da prestação de informações for legítima nos termos da LGT (cfr. al. b) do n.º 2 do art. 75.º da LGT).

1.2. Colaboração da AT com o Contribuinte

Por sua vez, segundo o n.º 3 do art. 59.º da LGT, a **colaboração da AT com o contribuinte** compreende essencialmente a assistência necessária ao cumprimento dos seus deveres acessórios, o dever de o informar sobre os seus direitos e obrigações,¹⁰ de o notificar para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos, ou ainda sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias e a comunicação antecipada do início da inspeção tributária.

Portanto, do lado da AT, o dever de colaboração traduz-se fundamentalmente em deveres de prestação de informação e esclarecimentos, e também de assistência, deveres esses que são cada vez mais indispensáveis tendo em consideração a crescente complexidade e constante atualização da lei fiscal.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS, o princípio da colaboração é *“a afirmação de uma determinada visão das relações jurídico-tributárias: a de uma administração aberta, que atua em diálogo com os cidadãos/contribuintes, e não uma administração autoritária, toda-poderosa, que impõe as suas decisões a súbditos.”*¹¹ Nessa medida, o cumprimento do dever de colaboração por parte da AT deveria contribuir para uma mudança na forma como a AT é percecionada pela generalidade dos cidadãos. Contudo, questionamo-nos até que ponto é que será verdadeiramente assim...

¹⁰ Dever de informação que se encontra constitucionalmente consagrado no n.º 1 do art. 268.º da CRP, abarcando também o dever de informação sobre o andamento dos processos em que os cidadãos sejam diretamente interessados, bem como o de dar a conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas, e previsto igualmente no art. 67.º da LGT.

¹¹ MORAIS, Rui Duarte, ob. citada, 2012, p. 21.

Veja-se a análise de SERENA CABRITA NETO,¹² que refere que os problemas que afetam a Justiça Fiscal só se resolvem diminuindo a litigiosidade, e a litigiosidade só diminui com uma Administração Fiscal menos confrontativa.

De acordo com a autora, “*a administração tributária tem entrado em temas muito específicos, com grande teimosia, e fica quase imune ao que se está a passar nos tribunais. Insiste em faturar setores inteiros ou em quezílias jurídicas, mesmo em torno de questões sobre as quais o Tribunal de Justiça da União Europeia já se pronunciou e em que a jurisprudência é clara*”.

Para a autora, “*temos de resolver o problema diminuindo a litigiosidade na sua origem e essa litigiosidade só se diminui com uma administração fiscal cooperante e menos confrontativa, em que nós, cidadãos, não tenhamos medo de nos aproximar dela para tentar resolver os problemas*”.

Na verdade, é exatamente isto que se verifica: os cidadãos percecionam a AT como uma estrutura intrusiva, conflituosa, autoritária, cujo único objetivo é maximizar a tributação dos sujeitos passivos a todo o custo.

Nessa medida, é muito frequente que os cidadãos, designadamente porque a lei fiscal é cada vez mais complexa e está em constante atualização, acabem por se conformar com os procedimentos inspetivos, mesmo quando comportem ilegalidades – e até com as liquidações de imposto e/ou instauração de processo de contraordenação ou crime, que do procedimento inspetivo possa resultar, ainda que não concordem com as mesmas por serem infundadas e/ou ilegais.

Ou então, num cenário muito mais grave, os cidadãos acabam por não declarar os factos geradores de imposto, ou omitir ou dissimular certos rendimentos, informações ou obrigações fiscais, ou até utilizar determinados instrumentos, como a submissão de declarações falsas ou a apresentação de documentos falsos, conseguindo assim pagar a menor quantidade de imposto possível (senão nenhum imposto), acabando por não colaborar, de todo em todo, com a AT, e

¹² NETO, Serena Cabrita – *Litigiosidade só diminui com uma administração fiscal menos confrontativa*, artigo publicado no Jornal de Negócios, 2024.

incorrendo inclusivamente na prática de crimes de elisão fiscal ou de evasão/fraude fiscal, que devem ser acautelados na sua origem.

Daqui decorre uma necessidade cada vez mais premente em garantir que, quer os contribuintes (e demais obrigados tributários), quer a própria AT, e especialmente esta, respeitam os seus deveres de colaboração e cooperam ativamente no desenrolar do procedimento tributário, promovendo-se um diálogo aberto e constante entre todos os intervenientes no procedimento.

A instituição do princípio da colaboração no âmbito do procedimento tributário tem como objetivo o aumento da eficiência na fiscalização e arrecadação dos tributos, através da melhor identificação e análise dos elementos necessários para o correto enquadramento e cálculo dos tributos devidos. Consequentemente, tem em vista a redução de litígios e conflitos, ao promover o diálogo e a transparência, o que propicia uma resolução mais rápida e pacífica de eventuais divergências entre AT e sujeitos passivos. Em última análise, o aprofundamento desta colaboração conduz a um aumento dos níveis de confiança entre as partes, contribuindo ainda para a melhoria do cumprimento voluntário das obrigações fiscais dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, podendo reduzir a fraude e evasão fiscais.

1.3. Razão de ser do Dever de Colaboração

O dever de colaboração é uma decorrência de vários deveres. Desde logo, do dever de as partes agirem de **boa-fé**. Nas palavras de DIOGO LEITE DE CAMPOS, “*O procedimento administrativo tributário, enquanto actividade da AF dirigida a liquidar os tributos, a fiscalizar a sua liquidação e cumprimento e a exigir o seu cumprimento, está sujeito ao princípio da boa fé. (...) E que a AF se deve comportar de modo homogéneo, coerente com os seus procedimentos anteriores, permitindo que se prevejam os seus actos futuros. E que se auto-vincule aos actos que criaram confiança nos contribuintes, independentemente de juízos posteriores sobre a sua legalidade. (...) Dir-se-ia mesmo que a realização plena do Direito/Justiça em cada caso só é possível através do apelo à boa fé; que, neste sentido, o respeito pela lei exige o recurso à boa fé; e que esta contribui para transformar a fiscalidade em Direito fiscal, e o Direito Fiscal num Direito como os outros. Aplicada por um intérprete*

*diligente, a boa fé, revelada e concretizada por múltiplos princípios (são paradigmas os da confiança e da previsibilidade), vem reforçar a segurança jurídica.”*¹³

O dever das partes agirem de boa-fé está consagrado no n.º 1 do art. 57.º da LGT, que dispõe que o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo para tal a AT e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatórios.

Esta ideia encontra correspondência, quer no processo administrativo, no n.º 2 do art. 8.º do CPTA, quer no processo civil, no n.º 1 do art. 7.º do CPC, podendo resumir-se da seguinte forma: qualquer uma das partes, quer no procedimento, quer no processo (seja tributário, administrativo ou civil), deve contribuir para uma justa composição do litígio, de uma forma breve e eficaz, abstendo-se da realização de diligências, atos ou expedientes inúteis ou dilatórios.

Por outro lado, o dever de colaboração resulta do dever de cooperação para a **descoberta da verdade material**, sendo a descoberta da verdade material por sua vez essencial para se conseguir a justiça na tributação.

O dever de cooperação para a descoberta da verdade encontra consagração no art. 58.º da LGT, aí se estabelecendo que a AT “*deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*”.

Tal ideia está igualmente plasmada na lei administrativa, no n.º 5 do art. 8.º do CPTA, onde se prevê que todas as entidades públicas ou privadas devem prestar a colaboração necessária ao exercício da ação pública pelo MP, e ainda na lei de processo civil, no n.º 1 do art. 417.º do CPC, que estende esse dever a “*todas as pessoas, sejam ou não partes na causa*” e afirma que estas devem responder ao que lhes for perguntado, submeter-se às inspeções necessárias, facultar o que for requisitado e praticar os atos que forem determinados.

Finalmente, o dever de colaboração decorre ainda do princípio da **igualdade de meios processuais**, previsto no art. 98.º da LGT e constitucionalmente imposto pelo art. 13.º da CRP,

¹³ CAMPOS, Diogo Leite de – *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Conselho Regional do Porto, Ano 68 – Vol. I, 2008, pp. 121 e ss.

por sua vez decorrência da obrigatoriedade de se conceder ao contribuinte um **processo equitativo**, como afirma expressamente o n.º 4 do artigo 20.º da CRP.

Como afirma FERNANDES PIRES, *“Na verdade, tal princípio da igualdade, sobretudo em matéria de direito público em que o Estado actua nas suas vestes de autoridade, munido de "ius imperium", ficaria gravemente amputado se não se consentisse ao administrado-contribuinte a possibilidade de fazer valer os seus direitos em juízo, numa posição de paridade face à outra parte (no caso, a administração).”*¹⁴

No entanto, a exigência imposta ao contribuinte de colaborar com a AT implica muitas vezes que esta faça tudo ao seu alcance (até certo ponto, claro), para atingir o seu objetivo de cobrar os impostos ou tributos. Será que considera que coletar tributos é garantir a satisfação do interesse público, interesse esse que se impõe face aos direitos fundamentais dos contribuintes?

Cumpra, assim, perguntar: será que existe uma verdadeira relação jurídica recíproca de colaboração entre o contribuinte e a AT? Na verdade, parece que temos uma relação jurídica obrigacional, em que temos, de um lado, o contribuinte enquanto devedor e, de outro, a AT enquanto credora, cobradora de tributos... No entanto, nem sempre temos um contribuinte devedor, tal como nem sempre é o contribuinte que deve ao Estado, mas o oposto – veja-se, por exemplo, os casos em que a AT demora anos a responder a requerimentos e a reembolsar montantes indevidamente pagos pelo contribuinte (que se vê desembolsado de quantias muitas vezes absurdas).

Deste modo, torna-se essencial que exista uma coordenação e articulação mais eficiente entre a colaboração por parte do contribuinte e a colaboração por parte da AT, garantindo que a AT não abuse do seu poder-dever, e evitando que o contribuinte seja instrumentalizado numa ferramenta da máquina fiscal.

¹⁴ PIRES, José Maria Fernandes, ob. citada, 2015, p. 997.

2. Dever de Colaboração no Procedimento de Inspeção Tributária

Constituindo o procedimento de inspeção tributária o campo onde se verifica com maior intensidade o exercício das faculdades discricionárias da AT, cumpre agora analisar a aplicação do princípio da colaboração neste âmbito.

2.1. O Procedimento de Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção tributária desempenha um papel primordial na arrecadação de receitas para os cofres do Estado, bem como na conformidade fiscal por parte dos cidadãos e consequente luta contra a fraude e evasão fiscal. Engloba o conjunto de atividades levadas a cabo pela AT e respetivos órgãos com o objetivo de apurar a efetiva situação contributiva do contribuinte e verificar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

De acordo com o n.º 1 do art. 2.º do RCPIT, o procedimento de inspeção tributária tem como principais objetivos a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

Para FREITAS DA ROCHA e DAMIÃO CALDEIRA,¹⁵ a finalidade principal do procedimento inspetivo propriamente dito é a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, sendo as outras duas “*meramente subsidiárias ou secundárias*”.

Como já mencionado anteriormente, o facto de, em regra, o apuramento da matéria tributável se efetuar com base nas declarações dos sujeitos passivos, que se presumem verdadeiras e de boa-fé, leva à necessidade de a AT, através do procedimento de inspeção tributária, fiscalizar e confirmar os valores declarados.

Nesse sentido, PAULO MARQUES refere-se à inspeção tributária como sendo o “*berço*”¹⁶ da investigação criminal fiscal.

¹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da e CALDEIRA, João Damião – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) Anotado e Comentado*, 2.ª Edição revista, atualizada e ampliada, Almedina, 2021.

¹⁶ MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias – Volume I – Investigação Criminal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, centro de Formação, 2007, p. 168.

Algumas das atuações mais relevantes, levadas a cabo pela AT no âmbito do procedimento inspetivo, são (cfr. n.º 2 do art. 2.º do RCPIT):

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários ou a descoberta de realidades tributárias não declaradas e que o deviam ter sido;
- b) A inventariação e a avaliação de bens (móveis ou imóveis) e a realização de exames técnicos ou perícias, como meio de controlo do cumprimento das obrigações tributárias (e por forma a prevenir a ocorrência de infrações tributárias); e
- c) A prestação de informações nos processos de reclamação e impugnação judicial deduzidos pelos contribuintes.

Quanto ao lugar do procedimento de inspeção, este será **interno**, quando os atos de inspeção se realizem exclusivamente nos serviços da AT através da análise formal e da coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do procedimento, ou **externo**, quando os atos de inspeção se realizem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências do sujeito passivo, demais obrigados tributários ou terceiros, ou em qualquer outro local a que a AT tenha acesso (cfr. art. 13.º do RCPIT).

Relativamente ao âmbito e extensão, o procedimento inspetivo será **geral ou polivalente**, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários do sujeito passivo e demais obrigados tributários (abarcando, por isso, todos os tributos e/ou todos os deveres tributários), ou **parcial ou univalente**, quando tiver por objeto apenas algum ou alguns tributos (por exemplo, apenas o IRC e o IVA) ou algum ou alguns deveres do sujeito passivo e demais obrigados tributários (cfr. art. 14.º do RCPIT).

Com o início de um procedimento de inspeção tributária, a AT passa a ter o direito de entrada livre e permanência nas instalações e dependências da entidade inspecionada ou outros locais que contenham elementos complementares (quando o lugar de realização do procedimento inspetivo seja externo); examinar, requerer e reproduzir quaisquer documentos, ainda que em suporte informático, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos; aceder a livros e registos de contabilidade ou escrituração, recibos e faturas; aceder a computadores e consultar os sistemas e registos informáticos; etc. (cfr. arts. 28.º e 29.º do RCPIT).

2.2. O Dever de Colaboração no Âmbito do Procedimento de Inspeção Tributária

Nos termos do art. 5.º do RCPIT, também o procedimento de inspeção tributária obedece ao princípio da cooperação, sendo que, de acordo com o art. 9.º do mesmo diploma legal, a inspeção tributária e os sujeitos passivos estão sujeitos a um “*dever mútuo de cooperação*”.

O art. 48.º do RCPIT acrescenta ainda que, enquanto a entidade inspecionada deve esclarecer a AT das dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção, esta, por sua vez, e não estando em causa o êxito da ação ou o dever de sigilo sobre a situação tributária de terceiros, deve facultar àquela “*as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios*”.

Como já supramencionado, apesar de o Regime consagrar um suposto ‘dever mútuo de cooperação’, na verdade a relação entre AT e contribuinte revela-se pouco equilibrada, não existindo a tal “*tendencial paridade*” a que nos referimos no início deste trabalho.

Desde logo, existem casos de contribuintes que são sucessivamente sujeitos, por vezes durante vários anos, a procedimentos inspetivos – por exemplo, uma empresa que se vê sujeita a um primeiro procedimento que respeita apenas ao IRC do ano de 2015 e a AT não logra obter qualquer informação que possa levar à emissão de uma liquidação adicional, pelo que inicia um novo procedimento, desta feita respeitante ao IVA e IRC do ano de 2016.

Por outro lado, é cada vez mais frequente que o sujeito passivo não seja notificado do projeto de relatório de inspeção ou para exercer o seu direito de audição prévia,¹⁷ o que impossibilita que seja ouvido e tenha a oportunidade de se vir defender antes de ser elaborado o relatório final de inspeção tributária, normalmente associado à emissão de uma liquidação adicional de imposto. A partir deste momento, o contribuinte apenas pode reagir através dos meios gratuitos ou judiciais.

¹⁷ A título de exemplo, veja-se o Ac. do TCAS de 16.11.2023, proferido no Proc. n.º 2399/14.2BESNT, Relator Lurdes Toscano, em que foi dado como provado que o “*procedimento de reversão contra o ora oponente [...] foi despoletado automaticamente em 10/11/2012, tendo sido efectuado com base no n.º 7 do artigo 23.º da LGT e não existe no SF nenhuma prova documental relativa à notificação para o exercício de audição prévia*”.

Além disso, apesar de o n.º 3 do art. 36.º do RCPIT afirmar que o procedimento inspetivo deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, só podendo tal prazo ser prorrogado em determinadas situações,¹⁸ a verdade é que existem casos em que a AT ultrapassa esse prazo, sem qualquer notificação ao contribuinte da sua ampliação, que deveria ocorrer através de despacho de prorrogação fundamentado. Mais uma vez, o contribuinte só pode reagir à ultrapassagem do prazo legal em sede graciosa ou judicial – sendo que, a maior parte das vezes, os cidadãos desconhecem até que o procedimento não pode (ou não deve) durar mais de seis meses.

Por outro lado ainda, no decurso de um procedimento de inspeção tributária, se surgirem dúvidas aos inspetores acerca de determinada questão, por muito insignificante que possa parecer, os princípios da colaboração e da boa-fé impõem que a AT questione o sujeito passivo, e lhe peça para vir ao procedimento esclarecer tais dúvidas. Geralmente, isto ocorre em sede do exercício do direito de audição prévia, mas deveria realizar-se ao longo de todo o procedimento inspetivo, não só porque existem casos em que o contribuinte não é notificado para exercer o direito de audição prévia, mas também porque, muitas vezes, as dúvidas surgem depois de completada tal fase. Por outro lado, acontece que, não raras vezes, a AT desconsidera, de todo em todo, os elementos que lhe são facultados pelos contribuintes.

Acresce que, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 63.º da LGT, só pode haver “*mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço*”, exceto se o procedimento visar somente a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a AT. Portanto, em princípio, a AT só pode levar a cabo um segundo procedimento inspetivo externo respeitante ao mesmo contribuinte, imposto e período de tributação, quando houver fundamentação com base em factos novos e ainda decisão do dirigente máximo dos serviços nesse sentido.

Mais uma vez, contudo, questiona-se até que ponto é que esta norma é efetivamente respeitada pela AT, sendo que, em caso de violação, o único meio de reação que o sujeito

¹⁸ Designadamente, casos de especial complexidade, quando se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos, quando o sujeito passivo apresente factos novos durante a audição prévia ou por outros motivos de natureza excecional.

passivo tem é o de se opor à realização da inspeção, nos termos do art. 59.º do RCPIT – o que, como sabemos, acarreta consequências negativas para a sua esfera, podendo vir a ser considerada uma oposição ilegítima, o que implica a aplicação de sanções ao contribuinte (cfr. n.º 2 do art. 59.º do RCPIT) e, em determinadas circunstâncias, a requisição, por parte dos funcionários da AT, às autoridades policiais e administrativas, da colaboração necessária ao exercício das suas funções (cfr. alínea h) do n.º 2 do art. 28.º do RCPIT).

Por outro lado ainda, de acordo com o n.º 1 do art. 30.º do RCPIT, os funcionários da AT incumbidos de uma ação de inspeção tributária podem adotar as medidas cautelares de aquisição e conservação da prova aí elencadas (nomeadamente, a apreensão de elementos de escrituração e outros, a selagem de quaisquer instalações, a apreensão de bens, valores ou mercadorias, e a consulta dos livros e demais documentos), salvaguardando-se apenas, por um lado, o respeito pelo princípio da proporcionalidade e, por outro, a necessidade de a apreensão de elementos de escrituração e outros, a selagem de quaisquer instalações, bem como a apreensão de bens, valores ou mercadorias, serem “*fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim a que se destinam*” (cfr. n.º 2 do art. 30.º do RCPIT).

Ademais, os funcionários da AT podem, nos termos do n.º 1 do art. 63.º-B da LGT, “*aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras (...), sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos*”, quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária, da falta de veracidade do declarado pelo sujeito passivo, da existência de acréscimos de património não justificados, bem como noutras situações específicas, aí elencadas.

Os múltiplos exemplos acabados de enunciar demonstram que a AT goza das mais variadas prerrogativas para levar a cabo um procedimento inspetivo, deixando frequentemente de cumprir, de forma integral, com as obrigações que lhe são impostas pela lei fiscal.

Destarte, a imposição à AT de determinadas condutas, consubstanciadas na implementação efetiva do dever de colaboração que se lhe impõe, levaria a um cenário de maior clareza e consistência de toda a atividade inspetiva, permitindo maior estabilidade, previsibilidade e transparência do procedimento de inspeção tributária e, conseqüentemente, provocaria um apuramento mais eficiente dos impostos e uma menor tendência à fuga.

3. Incumprimento do Dever de Colaboração

A inobservância do dever de colaboração, como de qualquer outro dever jurídico, acarreta consequências. Cumpre agora analisar as repercussões do incumprimento do dever de colaboração, tanto por parte do contribuinte, como por parte da AT.

3.1. Consequências do Incumprimento por parte do Contribuinte

Existem variadíssimas consequências, diretas e indiretas, da omissão de colaboração por parte do contribuinte, a saber:

- (i) **Sujeição a inspeções tributárias**, decorrendo designadamente da “*verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a actividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indício de infracção tributária*” (cfr. al. d) do n.º 1 do art. 27.º do RCPIT);
- (ii) **Aplicação de métodos indiretos de tributação**, quando a falta de cooperação for ilegítima, o que implica a aplicação de presunções ou estimativas para proceder à fixação dos rendimentos coletáveis, que podem não corresponder necessariamente à realidade (cfr. art. 10.º do RCPIT e arts. 87.º e ss. da LGT);
- (iii) **Perda de benefícios fiscais**, no caso de os seus titulares não revelarem ou autorizarem a revelação à AT dos pressupostos da sua concessão, ou não cumprirem outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício fiscal (cfr. n.º 2 do art. 14.º da LGT), e ainda quando os seus beneficiários não observarem as obrigações que lhes são impostas (cfr. n.ºs 2 e 4 do art. 14.º do EBF);
- (iv) **Aplicação de agravamento à coleta**, quando o contribuinte tenha apresentado reclamação graciosa e esta não seja condição da impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem, nos termos do art. 77.º do CPPT, e quando se verificarem cumulativamente as seguintes circunstâncias: (i) a aplicação de métodos indiretos seja imputável ao contribuinte, (ii) a reclamação graciosa seja destituída de qualquer fundamento, e (iii) tendo sido deduzida impugnação judicial, esta seja considerada improcedente, segundo o n.º 9 do art. 91.º da LGT;

- (v) **Inversão do ónus da prova**, deixando as declarações do contribuinte de beneficiar da presunção de veracidade, e imputando-lhe o encargo de fazer prova do facto visado, quando não cumpra os deveres de esclarecimento da sua situação tributária, nos termos da al. b) do n.º 2 do art. 75.º da LGT (exceto quando a recusa da prestação de informações for legítima nos termos da LGT);
- (vi) **Não aceitação da dedutibilidade fiscal de determinados custos ou gastos** que figuram na contabilidade do contribuinte, quando houver dúvidas sobre a sua razão de ser e o contribuinte não os esclarecer, acabando por serem considerados como indispensáveis (por exemplo, nos casos das alíneas c), d) e e) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC);
- (vii) **Tributação por um rendimento presumido (ou “padrão”)**, se o contribuinte não fizer prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada – portanto, se o sujeito passivo não esclarecer a origem das suas manifestações de fortuna (cfr. n.ºs 3 e 4 do art. 89.º-A da LGT);
- (viii) **Suspensão dos prazos procedimentais e impossibilidade de exigir o seu respeito**, no caso de a dilação do procedimento ser imputável ao sujeito passivo por incumprimento dos seus deveres de cooperação (cfr. n.º 4 do art. 57.º da LGT);
- (ix) **Exigibilidade de juro compensatórios**, quando haja um retardamento na prestação de informações necessárias a uma correta liquidação, designadamente quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária (cfr. n.º 1 do art. 35.º da LGT);
- (x) **Não anulação do ato impugnado pelo sujeito passivo**, em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos e quando o fundamento da aplicação desses métodos indiretos consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que o contribuinte invoque razões acidentais (cfr. n.º 1, 2 e 3 do art. 100.º do CPPT);
- (xi) **Responsabilidade disciplinar**, quando for caso disso (cfr. n.º 1 do art. 32.º do RCPIT), sendo independente da responsabilidade contraordenacional ou criminal decorrente da prática do mesmo facto;

(xii) **Responsabilidade contraordenacional** (cfr. n.º 1 do art. 32.º do RCPIT), designadamente nos seguintes casos:

- a) Recusa dolosa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes (livros, demais documentos e respetivas versões eletrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte) (cfr. art. 113.º do RGIT);
- b) Falta de entrega, total ou parcial, da prestação tributária ao credor tributário, desde que os factos não constituam crime (cfr. art. 114.º do RGIT);
- c) Falta ou atraso de declarações que, para efeitos fiscais, devem ser apresentadas a fim de que a AT determine, avalie ou comprove a matéria coletável (cfr. art. 116.º do RGIT); e
- d) Falta ou atraso na apresentação ou exibição de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que em formato digital, ou outros documentos, bem como a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos (cfr. art. 117.º do RGIT);

(xiii) **Responsabilidade criminal** (cfr. n.º 1 do art. 32.º RCPIT), nomeadamente nos seguintes casos:

- a) O sujeito passivo, por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, determinar a AT a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro (crime de **burla tributária**, previsto no art. 87.º do RGIT);
- b) O contribuinte, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário (crime de **frustração de créditos**, consagrado no art. 88.º do RGIT);

- c) O sujeito passivo não obedecer devidamente a ordem ou mandado legítimo regularmente comunicado e emanado de determinadas autoridades (crime de **desobediência qualificada**, previsto no art. 90.º do RGIT);
- d) O contribuinte praticar determinadas condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias (crime de **fraude fiscal**, consagrado nos arts. 103.º e 104.º do RGIT); e
- e) O sujeito passivo não entregar à AT prestação tributária de valor superior a €7500, que estava legalmente obrigado a entregar (crime de **abuso de confiança**, previsto no art. 105.º do RGIT).

Além das consequências acabadas de referir, a al. h) do n.º 2 do art. 28.º do RCPIT prevê também a requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das funções dos funcionários inspetivos quando o contribuinte se opõe ilegitimamente à realização da inspeção tributária.

Acrescente-se ainda que, numa fase posterior, pode também existir uma apreciação pelo Tribunal do valor da recusa da prestação de colaboração para efeitos probatórios – como sucede em sede de processo civil, nos termos do n.º 2 do art. 417.º do CPC, aplicável subsidiariamente ao procedimento e processo tributário por força da al. e) do art. 2.º do CPPT.

Do exposto, conclui-se que o dever de colaboração que é imposto ao contribuinte se concretiza mais num ónus do que propriamente num dever, na medida em que, além do seu incumprimento acarretar as mais variadas consequências – desde a sujeição a inspeções tributárias até à responsabilidade contraordenacional e criminal –, aquele beneficia normalmente com a sua própria colaboração.

Só que, na verdade, constata-se que, mesmo que o contribuinte cumpra com o seu dever de colaboração, há uma livre valoração da prova, pelo que a AT pode querer apreciar a prova entregue pelo contribuinte, pode querer não apreciar, pode até apreciar apenas parte da prova por aquele entregue, ou pode ainda procurar outros meios (alegadamente) adequados a apurar a situação tributária do contribuinte. Mais uma vez, repare-se na discricionariedade, aproximando-se de uma verdadeira arbitrariedade, do comportamento da AT.

3.2. Consequências do Incumprimento por parte da AT

Já do lado da AT, não existe qualquer previsão legal para a hipótese de incumprimento do seu dever de colaboração (como há para o incumprimento por parte do contribuinte, conforme acabámos de ver), pelo que, as mais das vezes, a omissão da colaboração que lhe é imposta não parece ter qualquer tipo de consequência.

Note-se, contudo, que se podem encontrar casos em que são imputadas determinadas consequências para o incumprimento, ainda que indireto, deste dever pela AT.

Veja-se o n.º 8 do art. 59.º da LGT, que prevê a possibilidade de a AT não cumprir o prazo mínimo de antecedência de 120 dias para disponibilizar no Portal das Finanças os formulários digitais para o cumprimento de determinadas obrigações declarativas por parte dos sujeitos passivos, caso em que a data limite para o cumprimento dessas obrigações por parte do contribuinte se prorroga pelo mesmo número de dias de atraso.

Também o n.º 1 do art. 104.º da LGT dispõe que a AT *“pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé”* se agir judicialmente contra o conteúdo dos pedidos de informação vinculativa previamente prestados aos sujeitos passivos, ou se o seu procedimento no processo for diferente do que geralmente é adotado em situações semelhantes.

Veja-se, ainda, a obrigação de a AT enviar ao tribunal, juntamente com a sua contestação, o processo administrativo, dever contido no n.º 4 do art. 110.º do CPPT. Nos termos do art. 84.º do CPTA, aplicável *ex vi* alínea c) do art. 2.º do CPPT, a falta de envio do processo administrativo sem justificação aceitável pode levar a que o juiz determine a aplicação de sanções pecuniárias compulsórias, e apure responsabilidade civil, disciplinar e criminal. Além disso, *“a falta do envio do processo administrativo não obsta ao prosseguimento da causa e determina que os factos alegados pelo autor se considerem provados, se aquela falta tiver tornado a prova impossível ou de considerável dificuldade”*.

Por outro lado, o n.º 4 do art. 63.º-A do RCPIT estabelece que, nos procedimentos de informação sobre operações realizadas com contingência fiscal, em que é elaborado um relatório final, este deve ser notificado ao contribuinte no prazo máximo de 90 dias, sendo que o incumprimento desse prazo, *“quando não seja por facto imputável ao contribuinte, ou a*

atuação em conformidade com a qualificação jurídico tributária notificada, limita a responsabilidade do contribuinte nos termos previstos para as informações vinculativas". Portanto, nestes casos, quando a falta de notificação do relatório ao contribuinte no prazo previsto na lei ocorra por facto não imputável ao contribuinte ou a AT não atue em conformidade com a informação prestada, a consequência será a limitação da responsabilidade do contribuinte à dívida do imposto, abrangendo essa exclusão de responsabilidade as coimas, os juros e outros acréscimos legais, nos termos do n.º 18 do art. 68.º da LGT.

Por um lado, no que respeita aos deveres de informação em geral, “[c]omo se trata de informar a generalidade dos contribuintes, estes deveres não possuem uma relação directa com um determinado procedimento tributário, pelo que a sua violação não afectará a validade das decisões que poderão ser tomadas no âmbito de tais procedimentos”.¹⁹

Por outro lado, tratando-se de deveres de esclarecimento, a Doutrina é da opinião que a sua violação acarreta consequências. Designadamente, LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA,²⁰ CARLA CASTELO TRINDADE e SERENA CABRITA NETO,²¹ bem como FREITAS DA ROCHA e DAMIÃO CALDEIRA²² consideram que o incumprimento pela AT dos deveres procedimentais de colaboração e da atuação segundo as regras da boa-fé pode constituir um **vício autónomo de violação da lei**, na medida em que a violação deste princípio pode dar lugar à anulabilidade do ato tributário ou do ato em matéria tributária em causa por vício de violação de lei, admitindo-se que o contribuinte ou outro interessado lance mão dos meios tutelares à sua disposição, para a sua obtenção.

Por último, uma breve referência ao incumprimento do dever de cooperação, por qualquer uma das partes, no âmbito do processo civil, e já numa fase judicial.

¹⁹ NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo – Contencioso Tributário – Procedimento, Princípios e Garantias, Vol. I, Almedina, 2017, p. 154.

²⁰ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 499.

²¹ NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo, ob. citada, 2017, pp. 155 e 158.

²² ROCHA, Joaquim Freitas da e CALDEIRA, João Damião – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) Anotado e Comentado*, 2.ª Edição revista, atualizada e ampliada, Almedina, 2021, p. 82.

Estabelece o n.º 2 do art. 519.º do CPC, aplicável subsidiariamente ao procedimento e processo tributário por força da al. e) do art. 2.º do CPPT, que “[A]queles que recusem a colaboração devida serão condenados em multa, sem prejuízo dos meios coercitivos que forem possíveis; se o recusante for parte, o tribunal apreciará livremente o valor da recusa para efeitos probatórios, sem prejuízo da inversão do ónus da prova decorrente do preceituado no n.º 2 do artigo 344.º do Código Civil”.

Ademais, aquele que pratique “omissão grave do dever de cooperação” com dolo ou negligência grave ser considerado litigante de má-fé, sendo condenado em multa e numa indemnização à parte contrária, nos termos do art. 542.º do CPC.

II. Limites ao Dever de Colaboração do Contribuinte

Como já se anteviu, o dever de colaboração não se pode traduzir num dever absoluto, sem quaisquer limites, nem pode ser levado ao extremo, ao ponto de ser um ónus demasiado pesado de cumprir para o contribuinte. Existem, assim, casos em que é lícito ao contribuinte recusar a colaboração solicitada pela AT.

1. Princípio da Proporcionalidade

Desde logo, a colaboração exigida aos contribuintes tem como limite o **princípio da proporcionalidade**, nos termos do n.º 2 do art. 266.º da CRP.

Como afirmam CARLA CASTELO TRINDADE e SERENA CABRITA NETO,²³ tal princípio deve limitar toda a atividade administrativa. Isso significa que todas as atuações por parte da AT devem mostrar-se adequadas e proporcionais aos objetivos e fins prosseguidos pelo procedimento de inspeção tributária, garantindo, em última linha, que os direitos e as garantias dos contribuintes estão devidamente assegurados (cfr. n.º 4 do art. 63.º da LGT). Nessa medida, o esforço exigido ao sujeito passivo deve ser adequado ao âmbito e à relevância da informação que a AT pretende obter, não podendo ser excessivamente oneroso.

A título de exemplo, a parte final do n.º 4 do art. 63.º da LGT consagra o princípio da irrepetibilidade de procedimentos inspetivos externos, determinando que só pode haver “*mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária [...]*”.

²³ NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo, ob. citada, Almedina, 2017, p. 157.

2. Direitos legalmente protegidos

Depois, nos termos do n.º 5 do art. 63.º da LGT, a falta ou recusa de colaboração por parte do sujeito passivo é também legítima quando as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária do contribuinte impliquem a **violação de direitos legalmente protegidos**, designadamente:

- a) O acesso à habitação do contribuinte;
- b) A consulta de documentos/ elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado (com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro);
- 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 CRP e na lei.

No caso de o sujeito passivo se recusar a prestar a colaboração exigida com fundamento numa das circunstâncias mencionadas, o n.º 6 do art. 63.º da LGT estatui que *“a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado”* da AT.

Portanto, a oposição de colaboração por parte do contribuinte é legítima no que respeita ao acesso à habitação e a factos da vida privada, à consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo, e à violação de direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias. No entanto, caso o contribuinte se recuse a colaborar com fundamento numa dessas circunstâncias, ainda assim a AT poderá atuar caso o tribunal da comarca competente conceda autorização.

Na verdade, os cidadãos são titulares de direitos fundamentais e garantias que devem ser respeitados, quer no decurso do procedimento inspetivo, quer durante o procedimento tributário em geral e, posteriormente, já numa fase processual/ judicial.

Desde logo, o .º 1 do art. 26.º da CRP estabelece que a todos os cidadãos é reconhecido o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar. Depois, nos termos do n.º 8 do art. 32.º da CRP, uma das garantias de defesa no âmbito do processo penal é a nulidade de *“todas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas*

telecomunicações”. Por outro lado, segundo o n.º 1 do art. 34.º da CRP, “*o domicílio e o sigilo da correspondência e dos outros meios de comunicação privada são invioláveis*”.

Assim, tanto o **direito à habitação**, como o **direito à reserva da intimidade da vida privada** dos cidadãos, encontram-se plenamente assegurados constitucionalmente, devendo considerar-se legítimo que o contribuinte recuse prestar a colaboração que lhe for exigida pela AT quando tal implique a violação de qualquer um daqueles direitos.

No âmbito do processo penal, o CPP estabelece que são nulas, não podendo ser utilizadas, as provas obtidas mediante intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações sem o consentimento do respetivo titular, ressalvados os casos expressamente previstos na lei (cfr. n.º 3 do art. 126.º do CPP).

Por outro lado, o dever de colaboração é ainda restringido pelo **respeito pelo segredo profissional (ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado)**. Nas palavras do STJ, “*entende-se por segredo profissional a reserva que todo o indivíduo deve guardar dos factos conhecidos no desempenho das suas funções ou como consequência do seu exercício, factos que lhe incumbe ocultar, quer porque o segredo lhe é exigido, quer porque ele é inerente à própria natureza do serviço ou à sua profissão*”.²⁴

O dever de segredo profissional assume-se como um princípio de ordem pública, cujo objetivo é supra-individual. Além de se pretender salvaguardar direitos e interesses de índole privada, nomeadamente a reserva da intimidade da vida privada, é essencialmente a proteção de valores e interesses de índole institucional, como a credibilidade de determinadas profissões, que se quer preservar. Assim, não só constitui uma obrigação para com o contribuinte, como configura também, e acima de tudo, um dever para com a comunidade em geral.

Nessa medida, o dever de segredo profissional deve “*ceder, excepcionalmente, perante outros valores que, no caso concreto, se lhe devam sobrepor, designadamente, quando os elementos sob segredo se mostrem imprescindíveis para a protecção e efectivação de direitos ou interesses jurídicos mais relevantes*”.²⁵

²⁴ Ac. do STJ de 15.02.2018, proferido no Proc. n.º 1130/14.7TVLSB.L1.S1, Relator Henrique Araújo.

²⁵ *Idem*.

Especialmente relevantes nesta sede são o segredo profissional do advogado e o sigilo bancário – ainda que interpelados pela AT para fornecer certas informações ou entregar determinados documentos, tanto o advogado do contribuinte, como a instituição bancária ou financeira onde o contribuinte possui conta bancária, devem recusar legitimamente fazê-lo.

De acordo com o n.º 2 do art. 63.º da LGT, “*o acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável*”. No entanto, existem casos em que a própria lei admite a derrogação do dever de sigilo sem dependência dessa autorização ou sequer de consentimento do titular dos elementos protegidos (cfr. arts. 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C, todos da LGT). E recorde-se ainda que, nos termos do n.º 6 do mesmo normativo, esse acesso depende também de pedido fundamentado da AT (além de outras obrigações impostas pelo n.º 4 do art. 63.º-B da LGT, nomeadamente a sua notificação aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão).

Neste contexto, veja-se ainda o Ac. proferido pelo TCAN ²⁶, que afirma o seguinte:

“Da necessidade de subordinar o levantamento do sigilo bancário a critérios de proporcionalidade decorre que o levantamento do sigilo bancário só constituirá um instrumento lícito do apuramento da situação tributária do sujeito passivo quando, em concreto, se revelar necessário (no sentido de que não existe outra forma de suplantar a falta de colaboração do contribuinte); adequado (no sentido de que a informação em falta pode ser obtida com recurso a essa informação bancária), e proporcionado em sentido estrito (no sentido de que só pode ser pretendido o levantamento do sigilo bancário quanto aos elementos e aos períodos relativamente aos quais foi verificada a falta de colaboração).”

Finalmente, o n.º 5 do art. 63.º da LGT refere-se à **violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.**

²⁶ Ac. do TCAN de 02.07.2020, proferido no Proc. n.º 03102/18.3BEPRT, Relator Ana Patrocínio.

Quanto aos direitos de personalidade, referiram-se já alguns exemplos de direitos e garantias dos sujeitos passivos que devem ser respeitadas no decurso de um procedimento inspetivo, como o direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, o direito de acesso à habitação, o respeito pelo segredo profissional.

Mas mais importante nesta sede é a proteção de direitos, liberdades e garantias, sendo que, em princípio, a partir do momento em que obedecer ao dever de colaboração implicar uma violação de um direito fundamental, a recusa de entrega de certas informações ou de determinados documentos é legítima.

Os direitos fundamentais a analisar já de seguida, enquanto limites ao dever de colaboração do contribuinte no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, são o direito de resistência e o direito à não autoincriminação.

Adiante-se, desde já, que o direito de resistência, apesar de consagrado constitucionalmente, tem parca aplicação prática, cumprindo mais adiante discutir a possibilidade de utilização do direito de resistência pelo contribuinte para recusar prestar a colaboração solicitada pela AT no âmbito de um procedimento inspetivo.

Por outro lado, o direito à não autoincriminação tem já suscitado inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, particularmente quando existe uma pendência simultânea de um procedimento de inspeção tributária e de um processo penal, ou seja, quando um contribuinte, alvo de um procedimento inspetivo, é concomitante arguido num processo penal – questão que será discutida oportunamente.

3. Outras Limitações

Além dos fundamentos de recusa de colaboração previstos no n.º 5 do art. 63.º da LGT, o contribuinte pode também opor-se legitimamente aos atos de inspeção “*com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução*”, nos termos do art. 47.º do RCPIT.

Por fim, note-se ainda que, no âmbito do procedimento administrativo, o art. 117.º do CPA, aplicável ao procedimento tributário *ex vi* al. d) do art. 2.º do CPPT, regula a solicitação de provas aos interessados.

De acordo com o seu n.º 2, a requisição, aos interessados, de informações, documentos ou coisas e de elementos complementares, bem como a sujeição a inspeções ou o pedido de prestação de provas aos interessados só pode ocorrer **uma única vez no procedimento**.

Já o seu n.º 3 afirma que é legítima a recusa à solicitação de provas aos interessados, “quando a obediência às mesmas:

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

Apesar de alguns destes fundamentos de recusa coincidirem com os anteriormente enunciados, é de notar que, no procedimento administrativo, são também aplicáveis algumas outras justificações para a não prestação de colaboração pelo interessado. Pode equacionar-se, assim, a aplicação destes limites também ao procedimento tributário, designadamente no âmbito de uma inspeção tributária.

4. Em concreto: O Direito de Resistência e o Direito à Não Autoincriminação

4.1. O Direito de Resistência

O direito de resistência encontra-se previsto na CRP,²⁷ enquanto direito fundamental, e consiste num direito defensivo, em que, para o que ora interessa, o ordenamento jurídico legitima que qualquer pessoa possa incumprir uma ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias.

²⁷ De acordo com o art. 21.º da CRP, “[T]odos têm o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública”. Veja-se, ainda, o art. 17.º da CRP.

Trata-se da afirmação suprema dos direitos humanos, tendo sido utilizado para justificar rebeliões, desde antes da Magna Carta, e estando na base do direito de acesso à justiça. Aliás, a Doutrina refere-se ao direito de resistência como um dos “*remédios*” ao dispor dos particulares para reagirem contra violações dos seus direitos, liberdades e garantias.

O direito foi estabelecido na Declaração de Direitos de 1689 (*‘1689 Bill of Rights’*), o primeiro documento oficial do sistema constitucional do Reino Unido que assegura a participação popular na criação e cobrança de tributos, por meio de representantes parlamentares, proibindo a instituição de impostos excessivos e de punições desmedidas.

É ainda reconhecido na Declaração Francesa, na Lei Fundamental Alemã e na DUDH, cujo art. 8.º estipula que “[T]oda a pessoa tem direito a recurso efetivo para as jurisdições nacionais competentes contra os actos que violem os direitos fundamentais reconhecidos pela Constituição ou pela lei”.

O direito de resistência tem, desde logo, um fundamento individual, de autotutela e defesa de direitos dos cidadãos, nomeadamente de direitos, liberdades e garantias. É esse carácter de autotutela que faz do direito uma “*garantia, ao mesmo tempo, tendencialmente subsidiária e ineliminável. Tendencialmente subsidiária, porque em Estado de Direito deve ser através dos tribunais que os direitos devem ser defendidos. Mas também irreduzível, pois o reconhecimento do direito de resistência é ele próprio uma garantia contra o abuso do poder e as agressões de particulares [...]*”.²⁸

Tratando-se de um meio de defesa e tutela de direitos, liberdades e garantias, o direito de resistência goza de aplicabilidade direta, vinculando as entidades públicas e privadas.²⁹ Isto significa que o direito de resistência é oponível quer perante poderes públicos, quer perante sujeitos privados. No primeiro caso, tratar-se-á de resistência a ato da autoridade pública (como é o caso da AT); no segundo caso, estará em causa a resistência a agressões privadas, podendo exprimir-se num direito de legítima defesa ou de autotutela privada.

²⁸ MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui e MOUTINHO, José Lobo – *Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I*, 2.ª Edição, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010, p. 461.

²⁹ Cfr. n.º 1 do art. 18.º da CRP.

Por outro lado, pode envolver tanto uma conduta passiva (consistindo quer na abstenção de ação quer no incumprimento de uma ordem), como uma conduta ativa (consistindo na resistência a uma ameaça de um direito, como seja a violação de domicílio, que se trata de um bem constitucionalmente protegido).

Veja-se o n.º 3 do art. 103.º da CRP, relativo ao sistema tributário, que estipula que “[N]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, [...] ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Será, assim, legítimo o contribuinte resistir à execução coerciva de imposto que não tiver sido criado nos termos da CRP, ou cuja liquidação e cobrança não tiver sido feita nos termos da lei (fiscal).

No entanto, para além do facto de a CRP não determinar as formas ou modalidades do exercício do direito de resistência, a prática tem confirmado que se trata de um direito de uso extraordinário, reservado a casos-limite.

Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE, “[É] um meio que, em regra, só tem sentido como *ultima ratio*, e de que o particular deve, em qualquer caso, fazer uso prudente, quando esteja convencido, pela gravidade e evidência da ofensa, de que há violação do seu direito fundamental”.³⁰

Também JORGE MIRANDA e JOSÉ LOBO MOUTINHO são da opinião que, apesar da CRP não exigir nada mais como pressuposto da resistência legítima, “[O] princípio da evidência que aparece associado a uma ideia de gravidade objectiva, poderá contribuir para aconselhar prudência do particular; não é, de per si, um critério de legitimidade”.³¹

De facto, o exercício generalizado e banalizado do direito de resistência poderia levar à quebra da legalidade, não se podendo, como é evidente, justificar toda e qualquer recusa ou incumprimento através do direito de resistência. Além de que, ainda que o cidadão exerça o seu direito sem necessidade de prévia decisão judicial, só *a posteriori* é que conseguirá confirmar se terá ou não agido de maneira acertada, o que gera bastante incerteza.

³⁰ ANDRADE, José Carlos Vieira de – *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4.ª Edição, Almedina, 2009, p. 342.

³¹ MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui e MOUTINHO, José Lobo – *Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I*, 2.ª Edição, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010, p. 464.

Não obstante, apontam os autores GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que, “[O] direito de resistência pode revelar-se como um instrumento importante de defesa em casos de suspensão inconstitucional de direitos, liberdades e garantias”.³²

Fica por compreender qual será a verdadeira utilidade prática do direito de resistência, nomeadamente para as situações de utilização ilegítima ou abusiva dos deveres de colaboração dos contribuintes – questão que se pretende desenvolver mais adiante.

4.2. O Direito à Não Autoincriminação

Já em processo penal vigora o **princípio ou direito à não autoincriminação** ou **direito ao silêncio** (ou ainda princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* ou *privilege against self-incrimination*).³³ Apesar de não constituir um princípio constitucionalmente consagrado, o direito à não autoincriminação considera-se implicitamente integrado nas garantias de defesa do arguido em processo penal, inscritas no art. 32.º da CRP, encontrando-se plasmado na al. d) do n.º 1 do art. 61.º do CPP,³⁴ constituindo não só um dos mais importantes princípios aplicáveis no contexto da produção probatória, mas também uma das garantias fundamentais do processo penal.

O princípio é o de que o arguido não tem de contribuir para a sua própria incriminação, não podendo ser constituído, contra a sua vontade, em fonte de prova contra si próprio e “*não podendo o seu silêncio, em circunstância alguma, ser tido como indiciário de culpa ou determinante da pena concreta. Apesar de se entender que, se quiser falar, o arguido o deva fazer com verdade, não existe qualquer punição para o facto dele mentir, tanto podendo calar-se, como responder afirmativa ou negativamente.*”³⁵ Em suma, e nas palavras de FIGUEIREDO DIAS, “[N]ão se trata de um direito de mentir, mas simplesmente da não punição da mentira”.³⁶

³² CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, p. 422.

³³ Utilizamos aqui os dois conceitos indistintamente, apesar de existirem autores que consideram tratar-se de dois vetores distintos do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

³⁴ E densificado no n.º 1 do art 6.º da CEDH, e na al. b) do n.º 4 do art. 141.º e no n.º 1 do art. 343.º do CPP.

³⁵ PORTO, Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do – *Código de Processo Penal, Comentários e notas práticas*, Coimbra Editora, 2009, p. 151.

³⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Processual Penal, I Vol.*, Coimbra Editora, 1984, p. 450.

Num acórdão do STJ, refere-se que “*O privilégio contra a autoincriminação, ou direito ao silêncio, significa que o arguido não pode ser obrigado, nem deve ser condicionado a contribuir para a sua própria incriminação, isto é, tem o direito a não ceder ou fornecer informações ou elementos) que o desfavoreçam, ou a não prestar declarações, sem que do silêncio possam resultar quaisquer consequências negativas ou ilações desfavoráveis no plano da valoração probatória.*”³⁷

A ideia subjacente ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é a de proteção da autodeterminação do arguido, no sentido em que este deve poder ter a possibilidade de decidir, no exercício de uma plena liberdade de vontade, que posição pretende tomar perante a matéria que constitui objeto do processo.

Nos termos da al. d) do n.º 1 do art. 61.º do CPP, o arguido goza 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*”. Já a al. b) do n.º 6 do mesmo artigo afirma que recai sobre o arguido o dever de responder com verdade às perguntas que lhe forem feitas sobre a sua identidade. Portanto, o arguido é obrigado a responder com a verdade a questões que lhe sejam colocadas sobre a sua identidade, mas não é obrigado a responder, de todo em todo, a questões feitas sobre os factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca desses factos prestar.

Segundo a al. b) do n.º 4 do art. 141.º do CPP, no primeiro interrogatório de arguido detido, o juiz de instrução informa o arguido de que, não exercendo o direito ao silêncio, “*as declarações que prestar poderão ser utilizadas no processo, mesmo que seja julgado na ausência, ou não preste declarações em audiência de julgamento, estando sujeitas à livre apreciação da prova*”.

Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, prestando declarações, “*o arguido pode confessar ou negar os factos ou a sua participação neles e indicar as causas que possam excluir a ilicitude ou a culpa, bem como quaisquer circunstâncias que possam relevar para a determinação da sua responsabilidade ou da medida da sanção*”.

³⁷ Ac. do STJ de 05.01.2005, proferido no Proc. n.º 04P3276, Relator Henriques Gaspar.

De acordo com o n.º 1 do art. 343.º do CPP, o arguido é informado de que “*tem direito a prestar declarações em qualquer momento da audiência, desde que elas se refiram ao objecto do processo, sem que no entanto a tal seja obrigado e sem que o seu silêncio possa desfavorecê-lo*” (sublinhados nossos).

Lidas as disposições legais acima mencionadas, parece, à primeira vista, que o arguido pode livremente remeter-se ao silêncio, não respondendo a qualquer questão que lhe seja feita (desde que não respeitante à sua identidade), sem que tal possa enfraquecer a sua posição ou prejudicá-lo de alguma forma.

No entanto, não se pode perder de vista que o arguido tem também deveres processuais, como o dever de responder com verdade às perguntas sobre a sua identidade. Recusando-se a responder, comete o crime de desobediência (cfr. art. 348.º CP), e prestando falsas declarações depois de ter prestado juramento e de ter sido advertido das consequências penais da prestação de depoimento falso, comete o crime de falsidade de depoimento ou declaração (cfr. n.º 2 do art. 359.º do CP).

Por outro lado, ao escolher não falar, o arguido está a prescindir da possibilidade de vir a gozar de circunstâncias atenuantes da pena – a título de exemplo, quando existam atos demonstrativos de arrependimento sincero do agente (cfr. al. c) do n.º 2 do art. 72.º do CP) e confissão por parte do arguido (cfr. n.º 4 do art. 344.º do CPP).³⁸ Além disso, “*a tentativa de enganar a investigação [...] representa uma conduta processual censurável*”.³⁹

O direito à não autoincriminação é um corolário do **princípio da presunção de inocência**, constitucionalmente consagrado no n.º 2 do art. 32.º da CRP, e igualmente estabelecido no n.º 2 do art. 6.º da CEDH e no n.º 1 do art. 11.º da DUDH.

³⁸ Veja-se o Ac. do TRP de 05.06.2015, proferido no Proc. n.º 8/13.6PSPRT.P1, Relator Eduarda Lobo, que afirma o seguinte:

“*I - A confissão integral e sem reserva do arguido dos factos de que é acusado, tem um valor que varia segundo o contributo que fornece para a descoberta da verdade.*

II - Essa confissão fundamenta uma atenuação especial da pena se se traduzir numa verdadeira e imprescindível colaboração para a descoberta da verdade, sem a qual não se sustentaria a condenação e constituir uma inequívoca manifestação de culpabilidade”.

³⁹ Ac. do STJ de 24.10.2006, proferido no Proc. n.º 06P3163, Relator Santos Carvalho.

III. Articulação do Dever de Colaboração com o Direito de Resistência e com o Direito à Não Autoincriminação

Existem essencialmente duas vertentes da questão em análise, importando agora analisar a respetiva contabilização do dever de colaboração com o direito de resistência, numa primeira perspetiva, e com o direito à não autoincriminação, num segundo ponto de vista:

- (i) Por um lado, numa fase prévia, reportando-se às situações em que estão em causa a prestação de informações ou a entrega de documentos para o contribuinte, colocando-se a questão de saber até que ponto é que o contribuinte pode, quando confrontado com uma ação inspetiva, nomeadamente com a imposição de ter de colaborar com a AT, recusar prestar certas informações ou entregar os documentos solicitados pela AT com base no seu **direito de resistência**;
- (ii) Por outro lado, numa fase posterior, quando existe um processo penal tributário na pendência simultânea de um procedimento inspetivo, a questão de saber até que ponto é que determinadas informações e certos documentos, que terão sido fornecidas ou entregues no cumprimento de deveres de colaboração do contribuinte com a AT e no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, podem ser utilizados como prova num processo penal, regido pelo **princípio da não autoincriminação**.

Quanto à primeira vertente, importa essencialmente compreender a utilidade prática do direito de resistência, designadamente em situações de instrumentalização dos contribuintes e de utilização ilegítima ou abusiva dos deveres de colaboração daqueles pela AT.

Relativamente ao segundo ponto de vista, interessa perceber a legitimidade da recusa de colaboração com a AT quando esteja em causa a revelação, pelo contribuinte-arguido, de factos que possam constituir um crime. Na verdade, o tema já é debatido desde 2013, tendo voltado a estar nos holofotes em resultado do mais recente ac. do TC de 2019, que veio inverter a posição assumida por esse tribunal. Contudo, em 2020, esse entendimento seria revertido (e confirmado em 2022), voltando-se à opinião anteriormente firmada...

1. Posição da Doutrina

1.1. Quanto ao Direito de Resistência

Já acima foram explanadas as posições conservadoras da Doutrina nacional, nomeadamente de VIEIRA DE ANDRADE, JORGE MIRANDA e JOSÉ LOBO MOUTINHO, e GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, que consideram que o direito de resistência tem uma aplicação muito restrita e apenas como último recurso.

Por outro lado, também a opinião de GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA foi afluada, considerando os autores que, ainda assim, o direito de resistência terá aplicação prática e assumirá relevância em determinadas situações, referidas como casos de “*suspensão inconstitucional de direitos, liberdades e garantias*”.

Quanto à sua aplicabilidade como meio de recusa legítima do dever de colaboração por parte do contribuinte, o tema não tem merecido grande estudo por parte da Doutrina nacional.

Também a Doutrina estrangeira assume que o direito de resistência “*está subjacente às práticas de direitos humanos, mas só se torna evidente em casos de injustiça radical*”. No entanto, “[O] conteúdo do direito de resistência é mais amplo do que normalmente se pensa. O exemplo da resistência pelos escravos mostra que a resistência pode ser encoberta e descentralizada, bem como aberta e organizada. [...] Isto pode ser feito considerando que o elemento de liberdade-direito da resistência é tão importante como o elemento de reivindicação-direito, ou, dito de outra forma, tratando a resistência que evita a injustiça tão seriamente como a resistência que procura a justiça. O que falta abordar são as circunstâncias em que este direito pode ser acionado. Intuitivamente, parece que injustiças extremas como os crimes contra a humanidade ou o genocídio mereceriam resistência. No entanto, esta intuição não nos diz qual seria a condição mínima de desencadeamento”.⁴⁰

⁴⁰ BLUNT, Gwilym David – *Is There a Human Right to Resistance?*, in *Human Rights Quarterly*, The University of Sydney, 2017, pp. 860-881.

1.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação

Desde logo, GERMANO MARQUES DA SILVA chama a atenção para a importância de “tratar neste lugar da utilização de elementos indiciadores de crime recolhidos na fase da inspeção tributária” e que “todos os elementos recolhidos legalmente podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal”.⁴¹

Também PAULO MARQUES refere que “[O] facto de ser a administração tributária quem inspeciona (artigo 16.º, do RCPIT) e quem, não raras vezes investiga (artigos 40.º e 41.º, do RGIT), não constitui óbice a que elementos obtidos no procedimento tributário sejam utilizados no processo de inquérito e vice-versa, desde que sejam observados os princípios da boa fé, da legalidade e da proporcionalidade”.⁴²

Assim, entende o autor que “os elementos probatórios recolhidos no decurso da investigação criminal fiscal, podem, me princípio, ser utilizados no procedimento de inspeção tributária (artigos 62.º e 63.º, do RCPIT). No entanto, sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado (artigo 100.º, do CPPT)”.

Não obstante, a Doutrina tem vindo, cada vez mais, a chamar a atenção para os riscos associados à pendência simultânea de um procedimento de inspeção tributária e de um processo criminal fiscal. Vejamos...

Na 7.ª Edição da Advocatus Summit, que teve lugar no passado mês de maio em Lisboa, um dos temas escolhidos para debate foi ‘o uso do processo crime para tratar de questões fiscais’. Como afirmou BRUNO SANTIAGO, advogado fiscalista, “nos termos da lei, enquanto estiver a ser discutida a legalidade da liquidação, o processo crime que tiver sido aberto, por haver indícios da prática de um crime, é suspenso”.⁴³

⁴¹ SILVA, Germano Marques da – Direito Penal Tributário – *Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 180.

⁴² MARQUES, Paulo – *O Procedimento de Inspeção Tributária*, Coimbra Editora, 2014, pp. 319, 322 e 323.

⁴³ *Advocatus Summit 2024 | O uso do processo crime para tratar de questões fiscais*. Youtube, 7 de junho de 2024, ECO – Economia Online.

De acordo com o advogado, a administração fiscal tem vindo a deturbar as regras do jogo: não liquida o imposto, portanto, abre logo um processo crime, sem dar oportunidade aos contribuintes de irem contestar, nos tribunais que existem para o efeito, que são os tribunais tributários, quando não concordam com o tema. Ao fazer isto, nas palavras do advogado, “*a administração está a coagir os contribuintes. Por um lado, na medida em que, o contribuinte tem a ameaça de uma sanção, uma pena, que por vezes pode ser privativa da liberdade. Por outro lado, porque, do ponto de vista mediático e reputacional, faz muito mais moça um processo crime do que um processo fiscal*”.

O problema mais crítico, é o facto de o contribuinte ter de discutir a questão fiscal perante um tribunal/ juiz criminal, que devia estar a avaliar se o arguido cometeu ou não o crime, e não propriamente a avaliar se o imposto é ou não devido. A este propósito, recorde-se que, ao não existir liquidação, nem sequer é possível fazer uso do regime da suspensão do processo penal tributário, previsto no art. 47.º do RGIT, para discutir previamente o tema fiscal...

TIAGO FÉLIX DA COSTA, advogado da área de penal, desenvolve com maior pormenor esta questão. Para o advogado, “*em vez de o processo tributário correr os seus termos normais, e na jurisdição tributária, quer perante a Autoridade Tributária, quer depois perante os tribunais tributários, o contribuinte poder discutir o imposto que a administração considera em falta, ou poder discutir a correção das declarações, isso vai-se transferir para o processo crime. E o que é que acontece no processo crime? O Ministério Público não está particularmente especializado em matéria tributária, muitas vezes é coadjuvado pela própria AT. E depois vamos ter esse problema agravado, quando o processo está perante um juiz, seja o juiz de instrução criminal, seja um juiz ou um coletivo de juízes em fase de julgamento, porque estamos a falar muitas vezes de questões fiscais muitíssimo complexas [...] que vão ser avaliadas por um juiz que não tem uma especialização na matéria. E, portanto, isso diminui muitíssimo as garantias, agora aqui dos arguidos, que enfrentam estas suspeitas em sede de processo crime, porque não têm um interlocutor idóneo, no caso da administração tributária que tem interesse na própria investigação criminal*”.

Continuando por afirmar que “*a Autoridade Tributária, apesar de poder ser nomeada como órgão de polícia criminal, a verdade é que tem um interesse naquela investigação, sobretudo se houver a intenção de, com a investigação criminal, pressionar os arguidos a pagarem o tributo, seja autoliquidaram o tributo que a AT considera em falta, seja depois através de pedidos de indemnização, acordos de suspensão provisória do processo, o que for.*

[...] Não é uma questão que se discuta muito mas é fundamental perceber como é que se estabelecem divisórias cristalinas entre aquilo que é matéria tributária e aquilo que é processo tributário e aquilo que é processo crime, agravado também por alguma dificuldade de estabelecer fronteiras, às vezes, entre o ilícito tributário e o ilícito criminal. Há certas normas tributárias e criminais que se podem confundir, por exemplo as normas anti abuso e a fraude fiscal por simulação. E, portanto, são fronteiras difíceis de estabelecer, a Doutrina tem vindo a tentar estabelecer essas fronteiras, mas ainda é bastante difuso. E esta dificuldade de estabelecer estas fronteiras de modo concreto torna o processo crime bastante arbitrário [...] o que verdadeiramente me preocupa, enquanto advogado e enquanto cidadão, é esta instrumentalização do processo crime relativamente ao processo tributário”.

Quando questionado pela moderadora do debate acerca da hipótese de existir outra maneira de pôr a justiça tributária a funcionar, BRUNO SANTIAGO responde que *“seguramente que sim. [...] neste caso muito particular, bastaria que se cumprisse a lei. Ou então, que se criasse uma norma, que é devida, que é, na mesma medida que há uma norma geral anti abuso para, no fundo, apanhar esquemas dos contribuintes, se calhar também devia haver uma norma geral anti abuso, mas para apanhar esquemas da administração. Seria interessante...”*

Neste contexto, LILIANA SÁ apresenta uma possível resposta ao problema que *“poderia passar pela separação do procedimento de liquidação do processo fiscal sancionador, impedindo que os funcionários administrativos, que obtêm informações no primeiro, exerçam actividades instrutórias no segundo. Todavia, a circunstância de os mesmos factos serem apreciados por duas instâncias distintas pode conduzir a decisões contraditórias: num, não ser devida a obrigação tributária e, no outro, existir infracção penal fiscal (ou vice-versa). Para evitar esta consequência indesejável poderia optar-se por uma de duas soluções: o reconhecimento da possibilidade de invocação de princípios próprios do processo penal na fase de investigação ou, sempre que, no decurso do procedimento de fiscalização, surgisse uma firme convicção de existência de crime fiscal, a conversão do referido procedimento num processo penal, onde o investigado seria um sujeito processual, com um estatuto próprio que compreenderia direitos e deveres, que lhe seriam de imediato comunicados, entre os quais não se contava, naturalmente, qualquer dever de cooperação. Na verdade, existindo uma*

*presunção de veracidade dos actos e elementos fornecidos pelos contribuintes, o ónus da prova da não conformidade cabe a quem a invoca”.*⁴⁴

2. Posição dos Tribunais Nacionais

2.1. Quanto ao Direito de Resistência

Quanto à articulação do dever de colaboração do contribuinte com o direito de resistência, e após uma pesquisa aprofundada, verifica-se que a positivação do direito de resistência tem um âmbito de aplicação praticamente circunscrito à desobediência por parte de funcionários e agentes do Estado ou à resistência sobre funcionário,⁴⁵ e ao direito de resistência fiscal, previsto no n.º 3 do art. 103.º da CRP.

De facto, não existe qualquer jurisprudência nacional relativa à utilização do direito de resistência como meio para o contribuinte recusar prestar a colaboração devida ou solicitada pela AT.

A única jurisprudência encontrada que aborda indiretamente o tema, é a decisão proferida pelo TCAS em 2019,⁴⁶ e as decisões do TC de 2012 e 2014.⁴⁷ Apesar do tema não encontrar grande desenvolvimento nesta decisão, o facto de, por um lado, o TCAS ter decidido que não existia exercício legítimo do direito de resistência à violação de direitos fundamentais, não se configurando no caso nenhuma agressão e, por outro, o TC ter entendido que não existe violação do direito de resistência por estarmos perante ordens de autoridade legalmente previstas e cuja conformidade constitucional já foi testada pelo Tribunal, é suficiente para afirmar que, efetivamente, o direito de resistência encontra parca aplicação prática.

⁴⁴ SÁ, Liliana da Silva – *O dever de cooperação do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido: Impacto na actividade inspetiva*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2004, pp. 210-211.

⁴⁵ Veja-se o n.º 3 do art. 271.º da CRP, que consagra a cessação do dever de obediência sempre que o cumprimento das ordens ou instruções implique a prática de qualquer crime, e também o art. 347.º do CP, que estabelece o crime de resistência e coação sobre funcionário.

⁴⁶ Ac. do TCAS de 21.03.2019, proferido no Proc. n.º 2025/18.0BELSB, Relator Sofia David.

⁴⁷ Ac. n.º 34/2012 do TC de 24.01.2012, proferido no Proc. n.º 184/11, Relator Conselheira Maria João Antunes; e Ac. n.º 397/2014 do TC de 07.05.2014, proferido no Proc. n.º 937/13, Relator Conselheiro Fernando Ventura.

No entanto, não significa isso, na nossa opinião, que o direito de resistência não pudesse agora, no cenário que já se descreveu *supra* e ao qual assistimos hoje em dia no sistema tributário, entrar em ação e servir como meio de recusa legítima do dever de colaboração por parte do contribuinte em determinadas situações em que este não encontra outro meio de defesa útil a defender os seus direitos, liberdades e garantias, nomeadamente o seu direito à não autoincriminação.

Cumprindo ainda fazer uma breve referência à jurisprudência nacional relativa ao direito de resistência fiscal. Num Ac. de 2005, o STA afirmou que “*o direito de resistência fiscal assume relevo também na fase de cobrança coerciva de impostos, como resistência defensiva, traduzindo-se no direito de impedir a cobrança coerciva de um imposto ilegal*”.⁴⁸

A ideia é concretizada pelo mesmo Tribunal, num outro Ac. de 2006, que explica que “*num Estado de Direito o reconhecimento e afirmação dos direitos individuais faz-se através do recurso aos Tribunais, só sendo permitida a auto tutela de direitos ‘quando não seja possível recorrer à autoridade pública’, como refere aquele artigo 21.º da Constituição, isto é, em situações de impossibilidade de recurso aos Tribunais em tempo útil para evitar a lesão de direitos. Não dispondo a Administração, no que concerne a actos de liquidação de tributos, do chamado privilégio de execução prévia, de que dispõe noutros domínios, por a cobrança coerciva de tributos só se poder concretizar através de um processo de natureza jurisdicional (...), concretiza-se, assim, que o meio formal adequado para concretização do direito de resistência defensiva é a oposição à execução (fiscal)*”.⁴⁹

Existe, contudo, jurisprudência que aborda o direito de resistência em geral, portanto, sem qualquer conexão com o dever de colaboração do contribuinte. Veja-se, a título de exemplo, a recente decisão do TRL⁵⁰ que reafirma a “*nota inescapável da subsidiariedade*” do direito de resistência, fazendo “*do acesso aos tribunais e à justiça administrativa, de uma forma particular, o meio de defesa por excelência*”.

⁴⁸ Ac. do STA de 07.04.2005, proferido no Proc. n.º 01108/03, Relator Jorge de Sousa.

⁴⁹ Ac. do STA de 08.11.2006, proferido no Proc. n.º 0938/06, Relator Brandão de Pinho.

⁵⁰ Ac. do TRL de 20.03.2024, proferido no Proc. n.º 1440/21.7PAALM.L1-3, Relator Rui Miguel Teixeira.

Assim, de acordo com esse Tribunal, o direito de resistência “*existe apenas quando se verificam comportamentos de cidadãos, ainda que sejam ilícitos e inconstitucionais, que apenas e em virtude da invocação do direito de resistência beneficiam de uma causa especial de justificação, isto porque o carácter extraordinário das formas e exercício desse direito, que a actual CRP não tipifica qualquer uma delas, constituindo, por exemplo, uma manifestação especial deste direito, a desobediência hierárquica, de acordo com o artigo 271.º n.º 3 da Constituição [...]*”.

Assim, “*será de entender que o exercício do direito de resistência pressuporá sempre a titularidade do direito defendido, enquanto direito pessoal, pelo que, não está constitucionalmente garantido o exercício do recurso ao direito de resistência para a defesa de direitos de terceiros, tal não impedindo outras formas de intervenção nesse sentido, como sejam, e a título de exemplo, a apresentação de queixa ao Provedor de Justiça, habeas corpus, direito de petição [...]*”.

2.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação

No que concerne à segunda vertente, o TC já foi chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se, quando ocorre a tramitação simultânea de um procedimento de inspeção, regido pelo princípio da colaboração, e de um processo penal tributário, regido pelo princípio da não autoincriminação, poderão os documentos obtidos naquele, ao abrigo do dever de colaboração, ser utilizados como prova neste.

Em 2013, num caso em que o procedimento inspetivo se tinha iniciado antes da instauração do inquérito criminal e os documentos haveriam sido obtidos antes do contribuinte inspecionado ter sido constituído arguido no processo penal, o TC decidiu **não julgar inconstitucional** a norma resultante da interpretação pela qual “*os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos [...], podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte*”.⁵¹

⁵¹ Ac. n.º 340/2013 do TC de 17.06.2013, proferido no Proc. n.º 817/12, Relator Conselheiro João Cura Mariano.

Mais recentemente, em 2019, o TC inverteu a sua posição, tendo-se pronunciado pela **inconstitucionalidade**, por violação do direito à não autoincriminação, da interpretação segundo a qual “*os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação [...] por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo*”.⁵²

Repare-se que o Tribunal se deparava com questões aparentemente similares, distinguindo-se apenas quanto ao momento em que haveria sido instaurado o inquérito criminal: enquanto que no Ac. de 2013, o procedimento inspetivo tinha sido iniciado antes da instauração do inquérito e os documentos tinha sido obtidos antes do contribuinte inspecionado ter sido constituído arguido, já no Ac. de 2019, os documentos tinham sido obtidos em momento em que já decorria o inquérito, no âmbito de um processo penal.

No entanto, em 2020, o TC voltou atrás com a sua posição, tendo reafirmado a posição tomada em 2013 ao **não julgar inconstitucional** “*a norma resultante da interpretação [...] no sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação [...] podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática de crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte*”.⁵³

Em 2022, uma nova decisão por parte do TC viria confirmar a jurisprudência firmada pelo Ac. proferido em 2013 e novamente em 2020.⁵⁴ Assim, e com base nas decisões proferidas nos últimos tempos, as quais transmitem um entendimento inconstante do TC, resta saber se a interpretação pela qual os documentos obtidos numa inspeção tributária, durante a fase de inquérito de um processo penal e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem efetivamente servir como prova no mesmo processo. Ao que parece, as estatísticas apontam para a constitucionalidade de tal interpretação.

⁵² Ac. n.º 298/2019 do TC de 15.05.2019, proferido no Proc. n.º 1043/17, Relator Conselheiro Pedro Machete.

⁵³ Decisão Sumária n.º 702/2020 do TC de 04.12.2020, proferida no Proc. n.º 893/20, Relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro.

⁵⁴ Ac. n.º 279/2022 do TC de 26.04.2022, proferido no Proc. n.º 1093/2021, Relator Maria Benedita Malaquias Pires Urbano.

Por outro lado, também os Tribunais nacionais se têm pronunciado relativamente ao momento em que o dever de colaboração do contribuinte deve cair, quando há uma pendência simultânea de um procedimento inspetivo e de um processo penal tributário.

Veja-se o Ac. do TRP, que vem afirmando, já desde 2013, o seguinte: “[S]e na pendência do procedimento inspetivo se indiciar a prática de crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58º C. P. Penal, ex vi, artigo 3º alínea a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração. [...] A partir de então só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender. [...] Operada a transição do processo inspetivo tributário para o processo penal, a «declaração» do sujeito passivo naquele processo enquanto depoimento nada vale; enquanto «documento», se aportada ao processo inspetivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição processual”.⁵⁵

3. Posição dos Tribunais Internacionais

3.1. Quanto ao Direito de Resistência

Em relação ao direito de resistência como meio de garantia do dever de colaboração do contribuinte, não se encontra, mais uma vez, jurisprudência internacional que aborde a questão.

3.2. Quanto ao Direito à Não Autoincriminação

No que toca à segunda questão aqui em análise, é especialmente relevante a jurisprudência fixada pelo TEDH, que tem assumido uma posição relativamente restritiva do direito à não autoincriminação.

Um dos primeiros Ac. proferidos pelo Tribunal foi em 1993, o caso **Funke v. França**,⁵⁶ em que o Sr. Jean-Gustave Funke se recusou a fornecer, à autoridade aduaneira de França que levava a cabo uma busca no seu domicílio, documentos bancários, alegando que as respetivas contas bancárias eram utilizadas somente para fins profissionais e familiares, sem qualquer intuito ilícito.

⁵⁵ Ac. do TRP de 27.02.2013, proferido no Proc. n.º 15048/09.1IDPRT.P1, Relator Ernesto Nascimento.

⁵⁶ Ac. do TEDH de 25.02.1993, proferido no Proc. n.º 10828/84.

O Tribunal entendeu existir uma violação do direito a um processo equitativo e à presunção de inocência, não porque, segundo o Sr. Funke, houve uma obrigação de entrega de provas autoincriminatórias, mas porque as autoridades aduaneiras estavam a tentar encontrar possíveis indícios da prática de um crime através da coação, crime esse que supunham existir (sem haver quaisquer evidências da prática do mesmo) e, além do mais, sem ter havido a instauração de um processo-crime.

Portanto, o TEDH começou por incluir a entrega de documentos na proteção conferida pelo direito à não autoincriminação, adotando uma noção mais ampla do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Uns anos volvidos, em 1996, o Tribunal voltou a pronunciar-se sobre a questão, no célebre caso **Saunders v. Reino Unido**,⁵⁷ tendo decidido que violava o art. 6.º da CEDH, a utilização em processo penal de prova recolhida em investigação não judicial, mediante a colaboração do arguido, obtida sob coerção da aplicação de sanções, quando sobre o arguido já recaíam suspeitas da prática do crime pelo qual viria a ser acusado.

Nas palavras da instância internacional, “[o] direito à não auto-incriminação concerne, em primeiro lugar, ao respeito pela vontade de um acusado em manter o silêncio. [...] o mesmo (o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*) 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 mandato [...]”.

Como afirma LUÍS FERRÃO, “o TEDH não adota um conceito maximalista do direito à não autoincriminação, no sentido de incluir todo e qualquer contributo probatório do arguido. [...] Nesta fórmula não há qualquer dúvida que o TEDH reconhece a proteção do direito a silêncio e fá-lo, é certo, sem restrições temáticas, não o limitando às declarações confessórias”.⁵⁸

⁵⁷ Ac. do TEDH de 17.12.1996, proferido no Proc. n.º 19187/91.

⁵⁸ Ac. do TRL de 26.10.2022, proferido no Proc. n.º 63/22.8YUSTR.L1-PICRS, Relator Luís Ferrão.

Em 2001, o TEDH volta a ser chamado a posicionar-se quanto ao tema, no caso **J.B. v. Suíça**,⁵⁹ em que as autoridades fiscais da Suíça exigiram a entrega de documentação a J.B., sob pena da aplicação de uma multa (sanção pecuniária).

O Tribunal vem considerar que o procedimento administrativo possuiu um caráter *sui generis*, não tendo classificado o mesmo como um procedimento fiscal. Todavia, o TEDH concluiu que a constituição de pagamento de uma quantia a título de imposto tinha implícito uma sanção por suspeita de fraude fiscal e que essa decisão teria um grau punitivo com características penais ou sancionatórias, considerando que os documentos comprovativos das transações financeiras constituíam uma forma de incriminação e que a obtenção de documentação, ainda que já disponível, ou de informações “*puramente factuais*” sob ameaça de sanção tem lugar contra a vontade do visado. Assim, o Tribunal considerou, e bem, que tais documentos estavam compreendidos no âmbito de proteção do direito a não autoincriminação.

Em 2005, no caso **Shannon v. Reino Unido**,⁶⁰ o TEDH vem afirmar que a aplicação de sanções à recusa de colaboração por parte dos contribuintes na entrega de documentos ou na prestação de informações, sobre os quais já recaía a suspeita da prática de ilícitos criminais, é violadora do artigo 6.º da CEDH.

4. Síntese

Nesta fase do trabalho, é já possível concluir que o direito de resistência não tem assumido um papel tão relevante como poderia na limitação dos deveres de colaboração do contribuinte, quando deparado com um procedimento de inspeção tributária em que a AT solicita o fornecimento de determinadas informações ou a entrega de certos documentos.

No entanto, quando tal procedimento possa colocar em causa, de alguma forma, os direitos, liberdades e garantias do contribuinte, ou quando exista uma utilização ilegítima ou abusiva dos deveres de colaboração do sujeito passivo pela AT, somos da opinião que deve ser possível àquele, idealmente em sede judicial (único momento em que nos parece que possa fazê-lo), poder defender-se com base no seu direito de resistência.

⁵⁹ Ac. do TEDH de 03.05.2001, proferido no Proc. n.º 31827/96.

⁶⁰ Ac. do TEDH de 04.10.2005, proferido no Proc. n.º 6563/03.

Fica por compreender em que termos e de que modo poderá o contribuinte obter provimento, tendo em consideração o panorama com que nos deparamos nos tribunais fiscais atualmente.

Já em relação à articulação do dever de colaboração do contribuinte com o seu direito à não autoincriminação, quando confrontado com um processo penal tributário paralelamente ao procedimento inspetivo já em curso, o tema tem vindo a ser bastante debatido, quer pelos tribunais nacionais (mormente o TC), quer pelas instâncias internacionais (designadamente o TEDH).

O TC vem assumindo uma posição (apesar de inconstante) de certa forma conservadora, não considerando inconstitucional a utilização como prova, num processo penal tributário, de documentos que tenham sido obtidos num procedimento inspetivo sem o prévio consentimento da autoridade judiciária competente.

Por sua vez, o TEDH começou por tomar uma posição mais ampla da noção do direito à não autoincriminação, tendo também vindo a adotar um posicionamento mais restritivo do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, mas nunca descartando a sua relevância e reconhecendo que o mesmo deve ser, em certas situações, protegido.

Relativamente ao segundo ponto de vista que analisámos neste último capítulo, fica assim por perceber a verdadeira legitimidade da recusa de colaboração do contribuinte(-arguido) com a AT, quando esteja em causa a revelação de factos que possam constituir um crime.

Conclusão

O trabalho elaborado até aqui permite concluir pela premente necessidade de reforçar e consolidar as garantias dos contribuintes (e contribuintes-arguidos), seja no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, seja na sua pendência simultânea com um processo penal tributário.

A realidade a que assistimos tem conduzindo a procedimentos de inspeção tributária inconsistentes, incoerentes entre si, o que compromete a confiança que os sujeitos passivos têm na AT e, conseqüentemente, implica uma maior tendência para os contribuintes recusarem a prestação de colaboração e fugirem ao pagamento de impostos.

Posto isto, começámos por nos questionar, no início deste trabalho, até que ponto é que efetivamente existe uma relação jurídica de colaboração recíproca entre contribuinte e AT. Expuseram-se as conseqüências de incumprimento desse dever, tanto por parte do contribuinte, como por parte da AT, verificando-se que a posição que cada um destes sujeitos ocupa na relação jurídico-tributária é desigual.

Aproximando-se o fim do presente trabalho, fica por compreender qual será a verdadeira utilidade prática do direito de resistência, designadamente quando em confronto com os deveres de colaboração do contribuinte. Tem sido um tema pouco debatido, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Todavia, considera-se que a sua utilização não deve ser de descartar.

Por outro lado, o direito à não autoincriminação tem-se revelado absolutamente essencial na pendência simultânea de um procedimento de inspeção tributária com um processo penal tributário, tendo a doutrina e os tribunais vindo a reconhecer a proteção que lhe deve ser conferida, apesar de por vezes cair face aos interesses em jogo.

Em suma, com o presente trabalho foi possível demonstrar que, através da colaboração entre AT e sujeitos passivos, é possível estabelecer um ambiente mais transparente e eficiente no cumprimento das obrigações fiscais. Ao garantir uma cooperação adequada, respeitando os direitos fundamentais e as garantias de ambas as partes, consegue-se alcançar uma fiscalização tributária mais eficaz, evitando litígios desnecessários e promovendo a conformidade voluntária com as obrigações fiscais através do aumento dos níveis de confiança entre as partes. O princípio da colaboração implica um diálogo contínuo e construtivo, disso dependendo em muito o resultado do próprio procedimento de inspeção tributária.

Recorrendo a uma analogia, da mesma forma que certos países não têm qualquer tipo de controlo dos cidadãos que viajam de metro ou comboio com ou sem bilhetes, porque sabem que a população é tão civilizada que certamente cumprirá, também aqui precisamos de uma AT menos confrontativa, que confie nos contribuintes e assuma as suas declarações como verdadeiras. Talvez se a AT não assumisse uma posição tão ativa e fosse mais tolerante e flexível nos procedimentos inspetivos que leva a cabo, os contribuintes estariam dispostos a colaborar, acabando por ter menor necessidade de fugir ao pagamento dos impostos que são por si devidos. Afinal de contas, confiança gera confiança, e confiança é a base de tudo.

Referências bibliográficas

1. ALBEQUERQUE, Paulo Pinto de – *Comentário ao Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 3.^a Edição, Universidade Católica Editora, 2009, pp. 176-182.
2. ALMEIDA, Daniel Freire e, GOMES, Fabio Luiz, CATARINO, João Ricardo (organizadores) – *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, Editora Saraiva, 2013.
3. AMORIM, José de Campos – *A Cultura do Respeito pelos Direitos e Interesses dos Contribuintes na sua Interação com a Administração Tributária*, in *E-Revista de Estudos Interculturais do CEI – ISCAP*, N.º 6, Centro de Estudos Interculturais do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2018, disponível em <https://parc.ipp.pt/index.php/e-rei/article/view/4048>.
4. AMORIM, José de Campos – *As Garantias dos Contribuintes no Âmbito do Processo Tributário*, in *Journal of Business and Legal Sciences / Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, N.º 18, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2010, disponível em https://www.iscap.pt/cei/e-rei/n6/artigos/Jose-Amorim_Defesa-dos-contribuintes.pdf.
5. AMORIM, José de Campos, ROCHA, Ana Paula – *O dever de confidencialidade na relação jurídico-fiscal - Notas sobre a detenção e a divulgação de dados pessoais dos contribuintes por parte da Administração Tributária*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, N.º 21, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2018.
6. ANDRADE, José Carlos Vieira de – *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4.^a Edição, Almedina, 2009, pp. 341-343.
7. ANTUNES, Maria João – *Direito Processual Penal*, 4.^a Edição, Almedina, 2022.
8. ARAÚJO, Marta Guimarães, GOMES, Ricardo Azevedo, PAULA, Susana – *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vida Económica, 2018.

9. BELEZA, Teresa Pizarro, PINTO, Frederico de Lacerda da Costa (coordenação), et al. – *Prova Criminal e Direito de Defesa – Estudos sobre Teoria da Prova e Garantias de Defesa em Processo Penal*, Almedina, 2010.
10. BLUNT, Gwilym David – *Is There a Human Right to Resistance?*, in *Human Rights Quarterly*, The University of Sydney, 2017, pp. 860-881, acessível em https://www.researchgate.net/publication/320873837_Is_There_a_Human_Right_to_Resistance.
11. CADILHA, Carlos Alberto Fernandes – *Dicionário de Contencioso Administrativo*, Almedina, 2006, pp. 518-522.
12. CAMPOS, Diogo Leite de – *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*, *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, Ano 67 – Vol. I, 2007, p. 51-80.
13. CAMPOS, Diogo Leite de – *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Conselho Regional do Porto, Ano 68 – Vol. I, 2008, p. 121 e ss.
14. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição*, Encontro da Escrita, 2012.
15. CAMPOS, Marta – *De novo o Direito à Não Autoincriminação em Processos de Contraordenação por Práticas Restritivas da Concorrência contra Pessoas Coletivas*, in *Revista de Concorrência e Regulação*, N.º 36, Autoridade da Concorrência, 2018, disponível em https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR_36_-_Marta_Campos.pdf.
16. CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 420-422.
17. CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. II*, Coimbra Editora, 2014.
18. CARMO, Marta – *Direitos dos Contribuintes e Compliance Fiscal*, in PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, BENITO, Ignacio Leddó, COUTINHO, Francisco Pereira, et al. –

Compliance y Lucha contra la corrupción en España, Portugal e Iberoamérica, Dykinson, 2021.

19. CARVALHO, Maria José R.P. de, GOMES, Ricardo Azevedo e PAULA, Susana – *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Vida Económica, 2019.
20. CORDEIRO, Fábio de Tarsis Gama – *Reflexos dos Princípios Processuais do Código de Processo Civil de 2015 na Atividade Probatória do Processo Administrativo Fiscal*, in *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, V. 7, N.º 1, 2021, disponível em <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/7624>.
21. CRUZ, Gonçalo Santos e COELHO, Alberto Bompastor – *Segredo profissional: Entrave à Inspeção Tributária? O Caso dos Advogados*, AAFDL, 2021, pp. 61-96.
22. DEU, Teresa Armenta – *Lecciones de Derecho Procesal Penal*, 5.ª Edición, Marcial Pons, 2010.
23. DIAS, Jorge de Figueiredo – *Direito Processual Penal, I Vol.*, Coimbra Editora, 1984.
24. DIDIER JR., Fredie – *Fundamentos do Princípio da Cooperação no Direito Processual Civil Português*, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010.
25. DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal – Lições*, 5.ª Edição, Almedina, 2020.
26. ECO – Economia Online – *Advocatus Summit 2024 | O uso do processo crime para tratar de questões fiscais*. Youtube, 7 de junho de 2024, acessível em <https://eco.sapo.pt/2024/06/06/o-fisco-esta-a-deturpar-as-regras-do-jogo-diz-socio-da-morais-leitao/> e https://www.youtube.com/watch?time_continue=1&v=OtnObY6NY0w&embeds_referring_euri=https%3A%2F%2Feco.sapo.pt%2F&source_ve_path=Mjg2NjY&feature=emb_logo.
27. FERRA, Andreia Valadares – *A utilização em processo penal da prova obtida pela Autoridade Tributária ao abrigo do dever de colaboração e o direito à não auto-inculpação do contribuinte – O Acórdão n.º 298/2019 do Tribunal Constitucional*, Julgar Online, 2020, disponível em <http://julgar.pt/a-utilizacao-em-processo-penal-da-prova->

[obtida-pela-autoridade-tributaria-ao-abrigo-do-dever-de-colaboracao-e-o-direito-a-nao-auto-inculpacao-do-contribuinte/](#).

28. FIGUEIRA, Luís, JOBLING, Carla – *Lei Geral Tributária Anotada*, Coimbra Editora, 2013.
29. FRANÇA, Leandro Ayres, MARQUES, Maira da Silveira – *O Princípio da Não Autoincriminação*, in *Revista Liberdades*, n. 21, 2016.
30. GOLDSCHMIDT, Raquel – *A Regulação dos Mercados Financeiros e Processo Penal: Informações obtidas pelas Entidades Administrativas e a sua Admissibilidade Probatória em Processo*, in MENDES, Paulo de Sousa, PEREIRA, Rui Soares (coordenação), et al., *Novos Desafios da Prova Penal*, Almedina, 2020.
31. GONÇALVES, Joaquim José Brigas – *O conflito entre o dever de cooperação do obrigado fiscal e o direito à não autoinculpção do arguido*, Catálogo Bibliográfico Coletivo das Bibliotecas da UCP, 2002.
32. GONÇALVES, Manuel Lopes Maia – *Código de Processo Penal Anotado, Legislação Complementar*, 17.^a Edição, Almedina, 2009, pp. 187-194.
33. JESUS, Francisco Marcolino de – *Os Meios de Obtenção da Prova em Processo Penal*, Almedina, 2011.
34. KAPPLER, Susana Álvarez de Neyra – *La valoración del derecho a guardar silencio en el proceso penal según la jurisprudencia nacional y europea*, in *Revista de Estudios Europeos*, N.º extra, 2017, disponível em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6258780>.
35. MARQUES, Paulo – *O Procedimento de Inspeção Tributária*, Coimbra Editora, 2014, pp. 307-324.
36. MARQUES, Paulo – *Infrações Tributárias – Volume I – Investigação Criminal*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção-Geral dos Impostos, centro de Formação, 2007.

37. MARTÍN, M. Isabel Huertas – *El sujeto passivo del proceso penal como objeto de la prueba*, José M.ª Bosch Editor, 1999.
38. MARTINS, Elisabete Louro – *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010.
39. MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa – *Procedimento e Processo Tributário – Uma perspectiva prática*, Almedina, 2015.
40. MENDES, Paulo de Sousa – *Lições de Direito Processual Penal*, Almedina, 2014.
41. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui e MOUTINHO, José Lobo – *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª Edição, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010, pp. 457-467.
42. MORAIS, Rui Duarte – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012.
43. MORENO, Faustino Cordon – *Las Garantías Constitucionales del Proceso Penal*, Editorial Aranzadi, 1999.
44. NARDELLI, Marcella Alves Mascarenhas – *O Direito à Prova e à Não Autoincriminação em uma Perspectiva Comparada entre os Processos Civil e Penal*, in *Revista dos Tribunais Online*, Thomson Reuters, 2015, disponível em https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/41649017/Artigo_publicado_REPRO-libre.pdf?1453921279=&response-content-disposition=inline%3B+filename.
45. NETO, Abílio – *Novo Código de Processo Civil Anotado*, 4.ª Edição Revista e Ampliada, Ediforum, 2017.
46. NETO, Serena Cabrita – *Litigiosidade só diminui com uma administração fiscal menos confrontativa*, artigo publicado no *Jornal de Negócios*, 2024, disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/justica/lex/detalhe/serena-cabrira-neto-litigiosidade-so-diminui-com-uma-administracao-fiscal-menos-confrontativa>.

47. NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário – Procedimento, Princípios e Garantias, Vol. I*, Almedina, 2017.
48. NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo – *Contencioso Tributário – Processo, Arbitragem e Execução, Vol. II*, Almedina, 2017.
49. NEVES, Rita Castanheira, CORREIA, Hélder Santos – *A Lei do Cibercrime e a Colaboração do Arguido no Acesso aos Dados Informáticos*, in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, pp. 146 – 149, 2014, disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4377/documento/fp02.pdf?id=5591>.
50. PATRÍCIO, Rui – *A presunção da inocência no julgamento em processo penal – Alguns problemas*, Almedina, 2019.
51. PEREIRA, Jairo Garcia – *The Right to Silence in Brazil and in the USA: Proposals*, in *Revista Jurídica*, Vol. 3, N.º 40, Unicuritiba, 2015, disponível em <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/view/89>.
52. PEREIRA, Rui Soares, CAIRES, João Gouveia de – *Processo Penal – Aspetos gerais; Sujeitos e participantes processuais; Processo comum e processos especiais; Medidas de coação e de garantia patrimonial*, Almedina, 2023.
53. PIRES, José Maria Fernandes – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015.
54. PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada – *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2010.
55. POLÓNIA-GOMES, Joana – *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias – Dispensa, atenuação e redução de coimas*, Almedina, 2018.
56. PORTO, Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do – *Código de Processo Penal, Comentários e notas práticas*, Coimbra Editora, 2009, p. 147-159.
57. ROCHA, Joaquim Freitas da – *Apontamentos de Direito Tributário – A Relação Jurídica Tributária*, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009.

58. ROCHA, Joaquim Freitas da – *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 7.^a Edição, Coimbra Editora, 2019.
59. ROCHA, Joaquim Freitas da e CALDEIRA, João Damião – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) Anotado e Comentado*, 2.^a Edição revista, atualizada e ampliada, Almedina, 2021.
60. RODRIGUES, Fernando Pereira – *O Novo Processo Civil: Os Princípios Estruturantes*, Almedina, 2013.
61. SÁ, Liliana da Silva – *O dever de cooperação do contribuinte e o direito ao silêncio do arguido: Impacto na actividade inspetiva*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 414, Ministério das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2004, pp. 210-211.
62. SANCHES, José Luís Saldanha – *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.^a Edição, Lisboa, LEX, 2000.
63. SANTOS, Manuel Simas e LEAL-HENRIQUES, Manuel – *Código de Processo Penal Anotado, Vol. I*, 3.^a Edição, Editora Rei dos Livros, 2008, pp. 394-412.
64. SILVA, Germano Marques da – *Curso de Processo Penal Volume I – Noções Gerais, Elementos do Processo Penal*, 6.^a Edição, Verbo, 2010.
65. SILVA, Germano Marques da – *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009.
66. SILVA, Sandra Oliveira e – *A Liberdade contra a Autoincriminação no Processo Penal: breves considerações em torno do princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, N.º 80, 2016, disponível em http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/Rev-MP-RS_n.80.07.pdf.
67. SILVA, Sandra Oliveira e – *Direito ao Silêncio e Deveres de Colaboração nos Processos por Delitos Económico-Financeiros*, Julgar Online, N.º 38, Almedina, 2019, disponível

em <http://julgar.pt/direito-ao-silencio-e-deveres-de-colaboracao-nos-processos-por-delitos-economico-financeiros/>.

68. SILVA, Sandra Oliveira e – *O arguido como meio de prova contra si mesmo: Considerações em torno do princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, FDUP – Artigo em Revista Científica Nacional, 2014, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/82914>.
69. SILVA, Vasco Pereira da – *Temas e Problemas de Processo Administrativo*, 2ª Edição Revista e Atualizada, Instituto de Ciências Jurídico-políticas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2011, disponível em https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/ebook_processoadministrativoii_isbn_atualizado_jan2012.pdf.
70. SOUSA, Domingos Pereira de – *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2013.
71. SOUSA, Jorge Lopes de – *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vols. I, II, III e IV*, Áreas Editora, 2011.
72. VRIES, Aart de – *Recent Developments Concerning the Right to Silence and Privilege Against Self-Incrimination Under the Charter of Fundamental Rights of the EU – A Critical Reflection on Case C-481/19 DB v Consob*, Review of European Administrative Law, Vol. 15, Issue 1, Paris Legal Publishers, 2022, disponível em <https://discovery.ebsco.com/c/ljojj/details/ppr3j6rid5?q=non%20self%20incrimination>.

Jurisprudência

Jurisprudência nacional

1. Tribunal Constitucional

- Ac. n.º 279/2022 do TC de 26.04.2022, proferido no Processo n.º 1093/2021, Relatora Conselheira Maria Benedita Urbano, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220279.html>;
- Decisão Sumária n.º 702/2020 do TC de 04.12.2020, proferida no Processo n.º 893/20, Relator Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/decsumarias/20200702.html>;
- Ac. n.º 298/2019 do TC de 15.05.2019, proferido no Processo n.º 1043/17, Relator Conselheiro Pedro Machete, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190298.html>;
- Ac. n.º 397/2014 do TC de 07.05.2014, proferido no Processo n.º 937/13, Relator Conselheiro Fernando Ventura, acessível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140397.html>;
- Ac. n.º 340/2013 do TC de 17.06.2013, proferido no Processo n.º 817/12, Relator Conselheiro João Cura Mariano, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130340.html>;
- Ac. n.º 34/2012 do TC de 24.01.2012, proferido no Processo n.º 184/11, Relator Conselheira Maria João Antunes, acessível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120034.html>;
- Ac. n.º 461/2011 do TC de 11.10.2011, proferido no Processo n.º 366/11, Relatora Conselheira Catarina Sarmiento e Castro, acessível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110461.html>.

2. Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. do STJ de 15.02.2018, proferido no Processo n.º 1130/14.7TVLSB.L1.S1, Relator Henrique Araújo, acessível em

<https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/7ee68b9575042d7380258236003bf8b1?OpenDocument>;

- Ac. Uniformizador de Jurisprudência do STJ de 28.05.2014, proferido no Processo n.º 171/12.3TAFLG.G1-A.S1, Relator Armindo Monteiro, acessível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/171-2014-90083975>;
- Ac. do STJ de 24.10.2006, proferido no Processo n.º 06P3163, Relator Santos Carvalho, acessível em <https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/d770ec93500680d080257259004d4bc7?OpenDocument>;
- Ac. do STJ de 05.01.2005, proferido no Processo n.º 04P3276, Relator Henriques Gaspar, acessível em <https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/6f7d23e48ba2037d802570a50035503c?OpenDocument>.

3. Supremo Tribunal Administrativo

- Ac. do STA de 08.11.2006, proferido no Processo n.º 0938/06, Relator Brandão de Pinho, acessível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument>;
- Ac. do STA de 07.04.2005, proferido no Processo n.º 01108/03, Relator Jorge de Sousa, acessível em <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6690f68bb8bdd95480256fe8003cbc09?OpenDocument>.

4. Outros Tribunais

- Ac. do TCAS de 16.11.2023, proferido no Processo n.º 2399/14.2BESNT, Relator Lurdes Toscano, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/3990eb459c4f81c180258a7000545fdf?OpenDocument>;

- Ac. do TCAN de 02.07.2020, proferido no Processo n.º 03102/18.3BEPRT, Relator Ana Patrocínio, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/cf340f89d0e1617e802585a00039333b?OpenDocument>;
- Ac. do TCAS de 21.03.2019, proferido no Processo n.º 2025/18.0BELSB, Relator Sofia David, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f4b1d395b27a36f2802583c90038bc62?OpenDocument>;
- Ac. do TRL de 20.03.2024, proferido no Processo n.º 1440/21.7PAALM.L1-3, Relator Rui Miguel Teixeira, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/e0acf98ca0c5fb8880258af5003421a2?OpenDocument>;
- Ac. do TRL de 26.10.2022, proferido no Processo n.º 63/22.8YUSTR.L1-PICRS, Relator Luís Ferrão, acessível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/63-2022-209574475>;
- Ac. do TRL de 14.03.2018, proferido no Processo n.º 483/15.4IDLSB.L1-3, Relator João Lee Ferreira, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/4F697801A7E4B393802582CC0050ACCF>;
- Ac. do TRP de 05.06.2015, proferido no Processo n.º 8/13.6PSPRT.P1, Relator Eduarda Lobo, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/-/16970527703F69A880257E700037FC51>;
- Ac. do TRP de 27.02.2013, proferido no Processo n.º 15048/09.1IDPRT.P1, Relator Ernesto Nascimento, acessível em <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/45212f1350ffb94f80257b33003a42c2>.

Jurisprudência internacional

- Ac. do TEDH de 04.10.2005, caso Shannon v. Reino Unido, proferido no Processo n.º 6563/03, acessível em <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-70364%22%7D>;

- Ac. do TEDH, caso Weh v. Áustria, de 08.04.2004, proferido no Processo n.º 38544/97, acessível em <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-61701>;
- Ac. do TEDH, caso J.B. v. Suíça, de 03.05.2001, proferido no Processo n.º 31827/96, acessível em [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-5202%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-5202%22]});
- Ac. do TEDH, caso Maximilian ABAS v. Netherlands, de 26.02.1997, proferido no Processo n.º 27943/95, acessível em <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-3507>;
- Ac. do TEDH, caso Saunders v. Reino Unido, de 17.12.1996, proferido no Processo n.º 19187/91, acessível em <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58009>;
- Ac. do TEDH, caso John Murray v. Reino Unido, de 08.02.1996, proferido no Processo n.º 18731/91, acessível em <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57980>;
- Ac. do TEDH, caso Funke v. França, de 25.02.1993, proferido no Processo n.º 10828/84, acessível em <https://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-57809>.