



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Eficácia Penal das Provas Obtidas na Inspeção Tributária**

*Nemo tenetur se ipsum accusare* e os deveres de  
colaboração do contribuinte com a Administração  
**Tributária**

Maria Carolina da Costa Azevedo

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Eficácia Penal das Provas Obtidas na Inspeção Tributária**

*Nemo tenetur se ipsum accusare* e os deveres de  
colaboração do contribuinte com a Administração  
**Tributária**

Maria Carolina da Costa Azevedo

Orientador: Senhor Professor Doutor José Manuel Damião da Cunha

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022

*À memória dos meus avós maternos que sempre me encorajaram a seguir os meus objetivos e que tanta falta me fazem.*

*“Learn from yesterday, live for today,  
hope for tomorrow. The important thing is  
not to stop questioning.”*

*Albert Einstein*

## **Agradecimentos**

Ao Senhor Professor Doutor José Manuel Damião da Cunha, pela disponibilidade constante e dedicação demonstrada ao longo das várias conversas que tivemos neste percurso, foi um privilégio.

À minha família, em especial, à minha irmã, pelo apoio incondicional.

Ao João, à Catarina e à Vanessa que sempre acompanharam o meu percurso académico e sem os quais nada disto seria possível.

Ao Filipe pela motivação constante e por ter sempre acreditado em mim.

## Resumo

A presente dissertação propõe uma análise da tensão entre o *nemo tenetur* e os deveres de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária, enquanto princípios constitucionais diametralmente opostos. Com este estudo pretende-se uma reflexão sobre a admissibilidade da utilização em processo penal dos documentos entregues no âmbito de uma inspeção tributária, ao abrigo de um dever de colaboração legalmente imposto.

Nestes termos, impõe-se o estudo do fundamento constitucional do *nemo tenetur* e do âmbito de aplicação a si aplicável, bem como das diversas posições doutrinárias que encontramos, hoje, no ordenamento jurídico português em ordem à sua compatibilização com o dever de colaboração em matéria tributária. Terminando com uma análise crítica ao Acórdão n.º 298/2019 do Tribunal Constitucional, enquanto possível resposta à questão aqui a discutir.

**Palavras-chave:** *nemo tenetur se ipsum accusare*; deveres de colaboração; Administração Tributária; processo penal.

## Abstract

This dissertation proposes an analysis of the tension between *nemo tenetur* and the taxpayer's duty to collaboration with the Tax Authority, as diametrically opposed constitutional principles. This study aims to reflect on the admissibility of the use in criminal proceedings of documents submitted during a tax inspection, under a legally imposed duty of collaboration.

In these terms, it is necessary to study the constitutional foundation of *nemo tenetur* and the scope applicable to it, as well as the various doctrinal positions that we find today in the Portuguese legal system, in order to make it compatible with the duty to collaboration in tax matters. Ending with a critical analysis of the Constitutional Court Judgment no. 298/2019, as a possible answer to the question to be discussed here.

**Keywords:** *nemo tenetur se ipsum accusare*; duty to collaboration; Tax Authority; criminal proceedings.

## Índice

Agradecimentos.....	6
Resumo.....	7
Abstract.....	8
Índice.....	9
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	10
Introdução .....	12
1. O direito à não-autoincriminação.....	12
I. O direito ao silêncio e à não autoincriminação .....	13
II. Corrente Substantiva .....	14
III. Corrente Processualista.....	16
IV. Posição adotada .....	21
V. Amplitude do <i>nemo tenetur</i> .....	22
2. O Dever de Colaboração do Contribuinte com a Administração Tributária e o Conflito com o <i>Nemo Tenetur</i> .....	28
<b>I. Bem Jurídico</b> .....	28
<b>II. Dever de Colaboração</b> .....	29
<b>III. Investigação vs Inspeção</b> .....	32
<b>IV. Posições doutrinárias</b> .....	33
3. A Obrigação de Entrega de Documentos .....	41
I. Delimitação do Caso-Problema .....	42
II. Síntese conclusiva com um brevíssimo apontamento crítico .....	45
4. Conclusões .....	50
Bibliografia .....	52
Jurisprudência .....	56

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

**Ac.** – Acórdão

**Al.** – Alínea

**AT** – Administração Tributária

**Art.** – Artigo

**Arts.** – Artigos

**CPA** – Código do Procedimento Administrativo

**CPPT** – Código do Procedimento e Processo Tributário

**CPP** – Código do Processo Penal

**CdVM** – Código dos Valores Mobiliários

**CMVM** – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

**Cfr.** – Confrontar

**Cit.** – Citado

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**C.** – Contra

**CEDH** – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

**DL** – Decreto-lei

**LGT** – Lei Geral Tributária

**MP** – Ministério Público

**N.º** - Número

**P.** – Página

**PIDCP** – Pacto Internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos

**P. ex.** – Por exemplo

**Proc.** – Processo

**RCPITA** – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

**RGCO** – Regime Geral das Contraordenações

**RGIT** – Regime Geral das Infrações Tributárias

**Séc.** – Século

**TC** – Tribunal Constitucional

**TRG** – Tribunal da Relação de Guimarães

**TEDH** – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

**STJ** – Supremo Tribunal de Justiça

## **Introdução**

Num Estado de Direito Democrático, como é o nosso, a gestão do sistema fiscal opera mediante a delegação de tarefas tributárias do Estado no contribuinte ou em terceiras pessoas. O sistema fiscal é complexo, o que resulta, ao menos em parte, de se aplicar a realidades diversas, sendo caracterizado por uma multiplicidade de obrigações tributárias que impendem sobre o contribuinte e que variam segundo o tipo de imposto.

Os deveres de colaboração impostos ao contribuinte destinam-se a facilitar a tarefa da AT de fiscalização e verificação do cumprimento das obrigações tributárias, assumindo uma especial importância na eficiência dos modernos sistemas fiscais.

Assim, especificamente na inspeção tributária, o contribuinte está obrigado a cooperar, fornecendo documentos, informações ou quaisquer outros itens, sob pena de ser punido com uma coima ou, até mesmo, com uma pena.

O problema surge quando, tais elementos, obtidos à custa de uma colaboração coativamente imposta, são utilizados num processo penal ou contraordenacional posterior, nos quais vigora o direito fundamental à não-autoincriminação.

A presente dissertação tem como objeto de análise a tensão entre o direito à não-autoincriminação e os deveres de colaboração do contribuinte para com a AT, pela importância que exhibe na interação entre o processo penal e o processo administrativo de inspeção tributária num combate eficaz à criminalidade económico-financeira. Neste contexto, partindo da análise do fundamento e da amplitude do direito à não-autoincriminação, é nosso propósito evidenciar o valor probatório dos documentos entregues pelo contribuinte em sede processual penal e contraordenacional.

Optámos por dividir o trabalho em três capítulos: no primeiro capítulo iremos debruçar-nos sobre a natureza e amplitude do direito à não-autoincriminação; no segundo capítulo, procurando compreender a razão de ser do dever de colaboração, abordaremos as diversas tentativas de compatibilização entre este e o direito à não-autoincriminação apresentadas pela doutrina portuguesa; e, por fim, no terceiro capítulo dedicar-nos-emos à análise do Ac. do TC n.º 298/2019 em confronto com a jurisprudência do TEDH, enquanto possível solução para a questão aqui a dirimir.

### **1. O direito à não-autoincriminação**

O direito à não autoincriminação, traduzido nas expressões latinas *nemo tenetur se detegere* ou *nemo tenetur se ipsum accusare*, estabelece, em termos simplistas, que ninguém pode ser obrigado a contribuir para a sua própria condenação.

Segundo Costa Andrade<sup>1</sup>, está em causa “garantir que qualquer contributo do arguido, que resulte em desfavor da sua posição, seja uma afirmação esclarecida e livre de autorresponsabilidade”.

Trata-se, pois, de um princípio com estreita conexão com a liberdade de declaração, concretamente com o direito ao silêncio, hoje amplamente reconhecido como um direito que não se restringindo apenas à sua vertente comunicacional, “abarca outras formas autoincriminatórias de cooperação do arguido no processo<sup>2</sup>”.

Neste sentido, e uma vez que o direito à não autoincriminação e o direito ao silêncio se propõem a resolver a problemática da utilização do arguido como meio de prova contra si mesmo, mormente a entrega de documentos no âmbito da inspeção tributária, tema visado pelo presente estudo, torna-se necessário compreender o fundamento, as características, o âmbito de aplicação e, eventuais, limitações destes direitos.

## **I. O direito ao silêncio e à não autoincriminação**

O direito ao silêncio teve a sua génese no direito anglo-saxónico, a partir de 1679. Porém, apenas veio a ser verdadeiramente implementado nos finais do séc. XIX, com a transição do Estado absolutista para o Estado liberal<sup>3</sup>.

Abandonou-se um processo penal de estrutura inquisitória, no qual o arguido era percecionado como um instrumento abusivo da sua própria condenação, para se avançar para um processo penal de estrutura acusatória, no qual é já perspetivado como um sujeito processual, titular de direitos e garantias.

Assistiu-se à gradual implementação do direito ao silêncio, não apenas no direito interno dos Estados de Direito modernos, mas também nos instrumentos internacionais, como é visível no art. 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH) e no art. 14.º do Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos (PIDCP).

---

<sup>1</sup> Costa Andrade, 1992, p. 121

<sup>2</sup> Vânia Costa Ramos, 2006, p. 133

<sup>3</sup> A propósito da evolução histórica do direito ao silêncio veja-se: Costa Andrade, 1992, p. 122 ss. e Vânia Costa Ramos, 2006, p. 136 e ss.

Atualmente, no direito português, o direito ao silêncio encontra-se, expressamente, regulado no art. 61.º, n.º 1, al. c) do CPP, nos termos do qual o arguido tem o 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”.

Sendo, depois, reforçado nos arts. 141.º, n.º 4, 143.º, n.º 2, 144.º, n.º 1, 343.º, n.º 1 e 345.º, n.º 1, também do CPP.

Contudo, contrariamente ao que seria expectável e ao que sucede nos ordenamentos jurídicos Brasileiro, Espanhol e Americano<sup>4</sup>, nem o direito ao silêncio, nem o direito à não autoincriminação encontram acervo constitucional. Situação que, todavia, não impediu que a jurisprudência e doutrina portuguesa, à semelhança da jurisprudência e doutrina germânica<sup>5</sup>, concluísse, de forma unívoca, pela natureza constitucional destes direitos.

No entanto, existem divergências quanto ao fundamento que subjaz essa constitucionalidade, situação que levou ao surgimento de duas correntes.

Por um lado, a corrente substantiva ou material, segundo a qual o direito ao silêncio e à não-autoincriminação reside na dignidade da pessoa humana regulada no art. 1.º da CRP, enquanto reflexo do direito à integridade pessoal e ao desenvolvimento da personalidade, previstos, respetivamente, nos arts. 25.º e 26.º da CRP.

Por outro lado, a corrente processualista, nos termos da qual o fundamento destes direitos reside nas garantias processuais reconhecidas ao arguido, designadamente nos princípios do processo equitativo e da presunção de inocência, consagrados nos arts. 20.º, n.º 4, 32.º, n.º 2 e n.º 8 da CRP.

Analisaremos, de seguida, cada uma destas correntes.

## **II. Corrente Substantiva**

---

<sup>4</sup> Vânia Costa Ramos, 2007, p. 58

<sup>5</sup> No ordenamento jurídico alemão, tal como no português, o princípio *nemo tenetur* não tem consagração expressa na Constituição, sendo, comumente, entendido como um “direito constitucional não escrito”. (Costa Andrade, 1992, p. 124)

Para esta corrente, a dignidade da pessoa humana, enquanto fundamento do princípio *nemo tenetur*, relaciona-se com a “capacidade de autodeterminação e exprime uma proibição de instrumentalização da pessoa<sup>6</sup>”.

Vejamos: fazer uso da coação para forçar o arguido a prestar declarações autoincriminatórias limita, significativamente, a sua liberdade de ação, na medida em que o coloca na impossibilidade de, por si próprio, influenciar o decurso do processo penal. Diz-se instrumentalização, justamente porque o arguido é tratado como um mero objeto de recolha de prova, cuja dignidade vê afetada.

Isto posto, não há dúvidas de que o princípio da dignidade humana, previsto no art. 1.º da CRP, abrange o *nemo tenetur*, no entanto, são várias as críticas apontadas a esta corrente.

Em primeiro lugar, nem todas as situações em que o arguido é percebido como um objeto, são, de facto, violadoras da dignidade humana. Pense-se no exemplo apresentado por Sandra Oliveira e Silva<sup>7</sup>, relativo à obrigatoriedade de presença na audiência de julgamento, cuja desobediência pode acarretar uma condenação em multa ou até, na sua própria detenção (cfr. art. 116.º *ex vi* art. 332.º, n.º 1 do CPP).

Nesta hipótese não há uma verdadeira afetação da dignidade humana, uma vez que a comparência obrigatória radica num interesse público e global de administração da justiça, que se sobrepõe, inevitavelmente, ao interesse próprio do arguido. E é natural que assim seja, pois, um aspeto importante da convivência social é o de entender que a liberdade individual não é absoluta, mas antes limitada por regulamentações estaduais, sem que daí decorra a violação desta dignidade fundamental.

Em segundo lugar, o conceito “dignidade da pessoa humana” tem uma vasta amplitude. Trata-se de um conceito indeterminado e impreciso, cuja interpretação pode variar consoante as raízes históricas e filosóficas de cada intérprete.

Neste sentido, correr-se-ia o risco de haver interpretações de tal ordem extensivas que conduziriam à primazia da dignidade humana em face dos restantes princípios fundamentais. Situação que, em termos práticos, poderia traduzir na afirmação de um direito absoluto do arguido de ocultar todos os crimes por si cometidos.

---

<sup>6</sup> Sandra Oliveira e Silva, 2018, p. 155

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 161

De facto, não pode a dignidade da pessoa humana proteger o arguido de forma absoluta face à autoincriminação, pois caso contrário nunca seria submetido à justiça penal. Com isto, não negamos que o *nemo tenetur* se funde na dignidade da pessoa humana, no entanto, cremos que apenas de forma mediata o poderá fundamentar.

Tal como refere Sandra Oliveira e Silva<sup>8</sup>, “uma coisa é a função do princípio como elemento aglutinador do sistema e outra bem diferente é pretender usá-lo como «uma espécie de premissa apta à dedução de direitos fundamentais específicos»”.

Nestes termos, sendo a dignidade da pessoa humana “concebida como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais<sup>9</sup>”, esta serve de orientação à interpretação do sentido e alcance das normas concretizadoras dos direitos fundamentais. Deste modo, no que concretamente diz respeito ao direito ao silêncio e à não-autoincriminação, o seu fundamento constitucional residirá noutros direitos constitucionalmente protegidos, quiçá de natureza processual.

### **III. Corrente Processualista**

Para esta corrente, a compreensão do direito ao silêncio e do direito à não-autoincriminação radica nas garantias processuais de defesa do arguido, concretamente no princípio do processo equitativo (art. 20.º, n. 4 da CRP) e no princípio da presunção de inocência (art. 32.º, n. 2 e n. 8 da CRP).

Sendo assim, as considerações que tecemos em torno da dignidade humana e a circunstância de que, apenas de forma mediata pode fundamentar o *nemo tenetur*, não são inócuas, já que a consagração destes direitos se relaciona com o reconhecimento ao arguido do estatuto de sujeito processual, típico de um processo penal de estrutura acusatória.

Neste sentido, há quem fundamente o *nemo tenetur* no princípio do Estado de Direito Democrático (mais concretamente na sua dimensão material), visto que assenta “no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais”, tal como figura no art. 2.º da CRP.

Segundo Vânia Costa Ramos<sup>10</sup>,

---

<sup>8</sup> Sandra Oliveira e Silva, 2018, p. 160

<sup>9</sup> J.J. Canotilho e Vital Moreira, 1984, Anotação ao art. 1.º

<sup>10</sup> Vânia Costa Ramos, 2007, p. 64

*O Estado de Direito Democrático não é somente aquele em que os poderes legislativo, administrativo e judicial estão formalmente submetidos à lei e à ordem constitucional. A Constituição é também a constituição material, o conjunto dos valores e princípios constitucionais, estejam ou não positivados.*

Por outras palavras, a função aglutinadora que caracteriza este princípio permite que a Constituição não se reduza apenas ao elenco de direitos e liberdades nela contido, antes se complementa com subprincípios que, pese embora possam não ter consagração expressa, constituem o cerne do Estado de Direito Democrático, justamente porque promovem a proteção dos cidadãos contra a prepotência e o arbítrio do Estado<sup>11</sup>.

Subprincípios entre os quais se destacam neste concreto âmbito, o direito ao processo equitativo, o direito de defesa e a presunção de inocência.

Em primeiro lugar, o direito ao processo equitativo, também designado de “*right to a fair trial*” ou “processo justo”, encontra consagração expressa não apenas no art. 20.º, n.º 4 da CRP, mas também no art. 6.º da CEDH e no art. 14.º PIDCP. E constitui, hoje, um princípio estruturante, tanto no domínio civil, como no domínio penal, imprescindível no acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, que pode ser analisado sob dois primas.

Do lado dos sujeitos processuais (as partes), em que lhes é atribuída, de forma igualitária, a possibilidade de defenderem as suas pretensões perante o tribunal e que é materializado no princípio da igualdade de armas e no contraditório. E do lado do tribunal, cuja atuação se deve pautar pela independente e imparcial aplicação do direito, por forma a que a decisão seja, em si mesma, justa.

Assume, por isso, no âmbito do direito processual penal, uma especial importância, pois é o princípio “que garante ao arguido o exercício efetivo da sua defesa perante a ameaça persecutória do Estado<sup>12</sup>”.

Por esta razão é inevitável a sua correlação com o direito de defesa (cfr. art. 32.º, n.º 1 da CRP) que, surge como uma densificação do princípio do processo equitativo.

Atente-se no n.º 1 do art. 32.º da CRP que enuncia: “o processo criminal assegura todas as garantias de defesa, incluindo o recurso”.

---

<sup>11</sup> J.J. Canotilho e Vital Moreira, 1984, Anotação ao art. 2.º

<sup>12</sup> Vânia Costa Ramos, 2006, p. 139

Trata-se de um preceito que condensa no seu conteúdo todas as garantias de defesa – quer aquelas previstas na constituição, nomeadamente nos restantes números do art. 32.º da CRP, quer aquelas previstas na lei ordinária, máxime, no art. 61.º do CPP.

Tal como refere J.J Gomes Canotilho e Vital Moreira<sup>13</sup>, este preceito “engloba indubitavelmente todos os direitos e instrumentos necessários e adequados para o arguido defender a sua posição e contrariar a acusação”. Ou seja, de entre outros, parece englobar o direito ao silêncio, a presunção de inocência, o *in dubio pro reo*, o direito a assistência por advogado e o direito à não-autoincriminação.

Neste mesmo sentido, assim entendeu o TC no Ac. n.º 695/95, proc. n.º 351/95, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), relatado pelo Conselheiro Vítor Nunes de Almeida, defendendo que o direito ao silêncio integra as garantias de defesa asseguradas no art. 32.º da CRP.

Neste acórdão, o TC declarou inconstitucional o n.º 2 do art. 342.º do CPP, na redação dada pelo DL n.º 78/87, de 17.02, que impunha ao arguido, sob pena de responsabilidade penal, que se pronunciasse sobre os seus antecedentes criminais e sobre a pendência de outros processos (penais) que pudessem correr contra si.

Em síntese, concluiu aquele tribunal, afirmando que, uma exigência como a que se encontrava prevista no nº 2 do artigo 342º do CPP implicaria uma coisificação do sujeito processual. No seu entender, forçar o arguido a declarações sobre os seus antecedentes criminais, no início da audiência de julgamento, condiciona o direito que o arguido tem de, através das suas declarações, poder influenciar o objeto do processo, e que se encontra previsto no art. 61.º do CPP. Assim, numa fase em que ainda nem sequer se procedeu às diligências de prova, estar-se-ia a condicionar o juízo de culpa que viria a ser formado na pendência do julgamento. Por este motivo, considera que estariam violadas as garantias de defesa do arguido previstas no art. 32.º da CRP.

Perante o exposto, comprova-se que “«a orientação para a defesa» do processo penal revela que ele não pode ser neutro em relação aos direitos fundamentais (um *processo em si*, alheio aos direitos do arguido), antes tem neles um limite infrangível”<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> J.J. Canotilho e Vital Moreira, 1984, Anotação ao art. 32.º

<sup>14</sup> *Ibidem*, Anotação ao art. 32.º, II

Também a presunção de inocência é, hoje, um princípio geral de direito, constitucionalmente consagrado no art. 32.º, n. 2 da CRP que, mediante a atribuição ao arguido de todos os direitos de defesa, visa, de igual modo, protegê-lo contra potenciais abusos perpetrados pelo Estado.

Pese embora não seja fácil determinar o exato sentido deste princípio<sup>15</sup>, a verdade é que prevalece o entendimento segundo o qual a presunção de inocência não funciona exclusivamente no domínio probatório. Antes tem um domínio mais amplo. Por um lado, “no plano processual constitui um dever de tratamento do arguido<sup>16</sup>” que deve, no decurso do processo, ser tratado como um possível inocente. Por outro lado, no plano probatório, significa não apenas a absolvição do arguido, nos casos em que haja uma dúvida razoável acerca da sua culpabilidade, como também a proibição da inversão do ónus da prova em detrimento do arguido.

Em vista disso, há quem funde o *nemo tenetur* no princípio da presunção de inocência do arguido, com o argumento de que seria incoerente permitir que aquele que se presume inocente se pudesse autoincriminar.

Todavia, há autores que, reconhecendo uma ligação funcional entre estes dois princípios, negam que o direito ao silêncio e à não-autoincriminação se possa alicerçar no princípio da presunção de inocência do arguido, pois, no seu entender, o facto de o ónus da prova recair sobre a acusação, não impede a “imposição de um dever de declarar ou de contribuir com o próprio corpo para a descoberta da verdade, porventura caucionado com a previsão de sanções (...) e ilações probatórias desfavoráveis<sup>17</sup>”.

Neste aspeto, é interessante a Diretiva (UE) 2016/343 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de março de 2016, relativa ao reforço de certos aspetos da presunção de inocência e do direito de comparecer em julgamento em processo penal (doravante, Diretiva).

Nesta, tanto o direito ao silêncio como o direito à não-autoincriminação surgem como aspetos importantes do princípio da presunção de inocência do arguido<sup>18</sup>, que devem ser assegurados ao longo do processo.

---

<sup>15</sup> *Ibidem*, anotação ao art. 32.º, III

<sup>16</sup> Germano Marques da Silva, 2017, p. 55

<sup>17</sup> Sandra Oliveira e Silva, 2018, p. 219

<sup>18</sup> Cfr. considerando 24 e 25

Atente-se nos considerandos 25, 27 e 28 que, em síntese, determinam: 1) que o arguido não deve ser obrigado a apresentar provas ou documentos, ou a fornecer informações suscetíveis de levar à autoincriminação e; 2) que o direito ao silêncio e à não-autoincriminação não podem ser utilizados contra si, nem tidos como elemento de prova de que cometeu certo ilícito criminal.

Todavia, como enuncia o art. 7.º, n. 3 da Diretiva:

*O exercício do direito de não se autoincriminar não impede a recolha pelas autoridades competentes de elementos de prova que possam ser legitimamente obtidos através do exercício legal de poderes coercivos e cuja existência é independente da vontade do suspeito ou arguido*<sup>19</sup>.

Preceito que deve ser lido em concordância com o considerando 29, que exemplifica as hipóteses em que as autoridades podem recolher elementos de prova contra a vontade do suspeito ou arguido. É o caso dos “elementos recolhidos por força de um mandado, os elementos em relação aos quais está prevista uma obrigação legal de conservação e de apresentação a pedido, as amostras de hálito, sangue e urina, bem como de tecido humano para efeitos de testes de ADN”.

Então, a opção legislativa seguida na Diretiva parece confluir com o entendimento de que a presunção de inocência não obsta a que o tribunal, em ordem à descoberta da verdade material, se sirva de meios probatórios conflituantes com a vontade do arguido, desde que, concretamente, se afigurem proporcionais, adequados e necessários e, respeitem o princípio da restrição mínima dos direitos fundamentais do mesmo.

Reconhece-se, assim, uma ligação funcional entre estes princípios, mas não ao ponto de se poder afirmar com segurança que o princípio do *nemo tenetur* se respalda, direta e imediatamente, na presunção de inocência. Antes se complementam mutuamente.

É também este o entendimento que a jurisprudência do TC tem seguido. Observe-se, de entre outros, os acórdãos do TC n.º 319/95, n.º 628/2006 e n.º 397/2014, todos disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), onde se concluiu que a obrigatoriedade de realização do teste de alcoolemia, efetuado por análise do sangue, não é inconstitucional.

Nos referidos arestos, o TC entendeu que a fiscalização do álcool através de análise do sangue não viola o art. 32.º, n. 8 da CRP, uma vez que se destina “não apenas a recolher uma prova precíval, como também a impedir que um condutor, que está sob a

---

<sup>19</sup> Sublinhado nosso

influência do álcool, conduza pondo em perigo, entre outros bens jurídicos, a vida e a integridade física próprias e as dos outros<sup>20</sup>”. No fundo, é a segurança rodoviária e a vida e integridade física de terceiros, enquanto interesses constitucionalmente protegidos, que justificam aquele que parece ser o contributo do arguido (presumível inocente) para a sua própria autoincriminação.

A este respeito merece, igualmente, destaque a jurisprudência do TEDH, que serviu de inspiração à concretização do princípio da não-autoincriminação nos termos em que vimos consagrados na Diretiva.

Com destaque, o Ac. Saunders c. Reino Unido<sup>21</sup>, em que o Tribunal afirmou que:

*O direito de não-autoincriminação está, primeiramente, relacionado com o respeito pela vontade da pessoa do arguido, de permanecer em silêncio. (...) Este direito não se estende à utilização, em processo penal, de elementos que podem ser obtidos coercivamente do arguido, mas que existem independentemente da vontade do mesmo. Tais como documentos adquiridos através de um mandado, expiração, sangue e urina e tecidos corporais com finalidade de análise de ADN<sup>22</sup>.*

#### **IV. Posição adotada**

Postos em confronto os argumentos apresentados, defendemos aquele que é o entendimento maioritário da doutrina portuguesa<sup>23</sup>. Assim, não obstante o silêncio da Constituição, o princípio *nemo tenetur* deve ser entendido como um princípio constitucional implícito que, protegendo de forma mediata a dignidade da pessoa humana, encontra o seu verdadeiro fundamento nas garantias de defesa processuais. É nestas, mais precisamente no processo equitativo, que se vislumbra o *nemo tenetur*, enquanto essência de um processo penal em que o arguido assume a qualidade de sujeito processual.

O que acaba de ser dito é, pois, comprovável no fundamento originário do privilégio contra a autoincriminação que, segundo Lara Sofia Pinto<sup>24</sup>, “visava funcionar como travão a certos métodos de investigação, não permitindo que se coagisse o visado a colaborar de qualquer forma para a fundamentação probatória da acusação”. E que demonstra que, já nos primórdios do *nemo tenetur*, este se relacionava com as garantias processuais, sobretudo com o processo equitativo. Este surge como uma forma de garantir

---

<sup>20</sup> Ac. do TC n.º 628/2006, proc. n.º 502/2006, relatado pela Conselheira Maria Fernanda Palma, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

<sup>21</sup> Disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>

<sup>22</sup> Tradução nossa

<sup>23</sup> Vânia Costa Ramos, 2007; Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009; Jorge de Figueiredo Dias e Costa Andrade, 2009

<sup>24</sup> Lara Sofia Pinto, 2010, p. 107

ao arguido, não apenas um tratamento justo perante os órgãos punitivos, mas também, as concretas e adequadas garantias de defesa, não se relacionando, diretamente, com a dignidade da pessoa humana.

Não restam, pois, dúvidas quanto ao fundamento constitucional que subjaz a não-autoincriminação, ou seja, as garantias de defesa processuais, concretamente o direito a um processo equitativo, já que, nele se fundam, tanto a presunção de inocência, como o direito de defesa propriamente dito.

#### **V. Amplitude do *nemo tenetur***

Relativamente ao âmbito de validade do *nemo tenetur*, Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos<sup>25</sup> começam por distinguir três âmbitos distintos – o âmbito de validade normativo, temporal e material.

Quanto ao primeiro, entende-se que a aplicação deste princípio se restringe, apenas, aos procedimentos de tipo sancionatório, como é o caso do direito penal.

No entanto, colocou-se a questão da sua aplicação no âmbito do direito de mera ordenação social. O TC pronunciou-se, pela primeira vez, sobre esta questão no Acórdão n.º 461/2011<sup>26</sup>, no âmbito do direito da concorrência. Em síntese, considerou que a interpretação do n.º 10 do art. 32.º da CRP implica que o direito à não-autoincriminação se estenda a qualquer processo sancionatório de direito público. Acrescentando que, por se tratar de um domínio menos garantístico, cujo conteúdo se diferencia sobremaneira do domínio penal, compreende-se que o *nemo tenetur* sofra uma compressão significativa no seu âmbito de aplicação. Solução coincidente com a que tem vindo a ser sufragada pelo TEDH<sup>27</sup>.

Assim, é hoje pacífico que o *nemo tenetur*, “enquanto garantia de defesa, deve estender-se também a qualquer processo onde possam ser aplicadas sanções de carácter punitivo, ainda que não criminal<sup>28</sup>”. Logo, também, ao domínio contraordenacional.

Por seu turno, o âmbito de validade temporal estabelece a vigência do princípio ainda antes da constituição de arguido, sendo, em alguns casos, motivo, até, para a sua

---

<sup>25</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009

<sup>26</sup> Disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

<sup>27</sup> Cfr. Ac. 8 de junho de 1976 (caso Engel e outros c. Países Baixos) cit. em Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 22

<sup>28</sup> Figueiredo Dias e Costa Andrade, 2009, p. 46

constituição. Com efeito, o art. 59.º, n. 2º do CPP prevê a constituição de arguido a pedido. Ou seja, permite-se àquele que é suspeito de ter cometido um crime, mas que ainda não é arguido no processo, requerer a sua constituição como arguido.

Esta solução legal tem como finalidade permitir ao suspeito adquirir todos os direitos e deveres que a lei confere ao arguido (com particular interesse, o direito ao silêncio e à não-autoincriminação) e que valem durante todo o processo, até ao trânsito em julgado da sentença.

Sendo assim, permite-se àquele que é interrogado sobre um possível envolvimento na prática de um crime, se assim o entender, requerer a sua constituição como arguido e, consequentemente, recusar, validamente, a resposta às questões que lhe forem colocadas.

Quanto ao âmbito de validade material, existem vários entendimentos, díspares entre si, pelo que a sua delimitação se reveste de uma elevada complexidade.

Previamente, é essencial recordar a importância do que deixamos dito a propósito do fundamento constitucional do *nemo tenetur*, pois este é o ponto de partida para se descortinar o âmbito de aplicação e eventuais limitações deste princípio. É que, tal como refere Vânia Costa Ramos<sup>29</sup>, não será indiferente sufragar a corrente substantiva ou processualista, já que ao assumir-se que o fundamento resulta diretamente da dignidade da pessoa humana (direito de natureza tendencialmente absoluta), não poderá sofrer as mesmas restrições que sofreria, se decorresse das garantias processuais.

Neste sentido, Sandra Oliveira e Silva<sup>30</sup> considera que o fundamento jus-constitucional do *nemo tenetur* reside na proteção da integridade pessoal do arguido, cujo núcleo essencial é, pois, evidenciado pela dignidade da pessoa humana (art. 1.º da CRP) e, no princípio da presunção de inocência.

Para esta autora, a tutela contra a autoincriminação encontra o seu âmbito material “no controlo pelo sujeito dos seus processos mentais ou elaborações espirituais”, devendo ser perspetivado como um “instrumento de salvaguarda da autonomia e liberdade do arguido na revelação do seu conhecimento sobre os factos<sup>31</sup>”.

---

<sup>29</sup> Vânia Costa Ramos, 2007, p. 58

<sup>30</sup> Sandra Oliveira e Silva, 2018, p. 696

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 699

Nesta ótica, vale dizer que é a dimensão mental-espiritual do sujeito, enquanto manifestação da sua própria autonomia, que delimita a operatividade do *nemo tenetur* apenas às declarações orais ou escritas sobre factos em investigação (como é o caso da confissão). Assim, importante será que os factos sejam prestados livremente, isto é, livres de coação, engano ou outro meio apto a deturpar a vontade real do sujeito.

Por este motivo, exclui do seu âmbito de aplicação:

*A sujeição coativa ou enganosa do arguido a medidas de investigação que incidam sobre o corpo e se dirijam à avaliação das suas características físicas (fisionomia externa, sinais particulares e cicatrizes, o timbre vocal, a caligrafia...) ou à obtenção de informações referentes à sua existência corpórea que sejam relevantes para o tema da prova (p.ex., a coordenação e o equilíbrio, a taxa de álcool no sangue ou o perfil de ADN, a existência de objetos ocultos).<sup>32</sup>*

No seu entender, nestes casos, estar-se-ia diante um dever de sujeição “a diligências de prova (...) especificadas na lei e ordenadas e efetuadas por entidade competente” (cfr. art. 61.º, n.º 6, al. d) do CPP), a que o *nemo tenetur* não coloca obstáculos.

Mas é o *nemo tenetur*! Ou seja: não se nega que possam existir diligências probatórias atentatórias do direito fundamental à integridade física do arguido, por hipótese, porém, no seu entender, o seu espaço normativo abstrai-se da não-autoincriminação.

E acrescenta que, estando em causa os direitos fundamentais à integridade física, à liberdade geral de ação e à reserva da vida privada, em vista à prossecução das finalidades próprias do processo penal, a Constituição admite a sua restrição, justamente por não beneficiarem de uma tutela constitucional absoluta, como sucede com o *nemo tenetur*.

Todavia, essa restrição apenas é admissível se forem respeitados a reserva de lei formal (art. 165.º, n.º 1, al. b) da CRP), os princípios da adequação, proporcionalidade e necessidade (art. 18.º, n.º 2 da CRP) e a reserva de juiz ou prévia autorização judicial da medida (art. 32.º, n.º 4 da CRP). Caso em que as intervenções probatórias sempre seriam legítimas, pelo que recusa uma proteção acrescida por via da não-autoincriminação.

Também Costa Andrade<sup>33</sup>, assente na ideia de que “a dignidade impõe que o arguido possa decidir livremente se quer ou não ser utilizado como instrumento da sua própria condenação”, delimita o âmbito material do *nemo tenetur* em torno da distinção entre a colaboração ativa e a tolerância passiva (ou seja, na dependência ou independência

---

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 701

<sup>33</sup> Costa Andrade, 2014, pp. 143–146; Costa Andrade, 1992

da sua vontade). Solução, em termos práticos, idêntica àquela que vem sendo defendida por Sandra Oliveira e Silva.

É que para o referido autor, a esfera de liberdade do arguido é mais severamente restringida quando a recolha de prova, feita à custa da manipulação do arguido, é consequência de um contributo ativo do próprio, isto é, quando representa um aproveitamento da liberdade de decisão do arguido. O que, no seu entender, “corresponde à forma mais perversa de atentado à dignidade e autonomia pessoais”.

Diferencia-se, por conseguinte, das situações em que a medida coativa resulta de um dever de tolerância passiva do arguido (sempre permitidas), pois nestas, a medida persiste e subsiste, sempre, como um ato externo ao próprio arguido. É independente da sua vontade, pelo que não integra o âmbito material do *nemo tenetur*.

Assim, ficam, desde logo, excluídas, de entre outras, as colheitas de ar expirado, as colheitas de fluidos orgânicos e, até mesmo, a entrega de documentos, quando exigida por lei. Não subscrevemos estes entendimentos.

Com efeito, não logramos como seja possível sustentar que estas situações não configurem, em si mesmas, atos autoincriminatórios, ademais das vezes, até, perpetrados contra a própria vontade do visado.

Em vista disso, como referem Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos<sup>34</sup>, é inegável que, “quem é forçado (sob ameaça de sanção) a prestar declarações, a entregar documentos ou a ceder ar, sangue, saliva ou urina, não só se torna objeto de prova como pode produzir prova contra si mesmo”.

Neste sentido, por se tratarem de condutas que contrariam “o respeito pela dignidade, a integridade pessoal e a privacidade do suspeito, a presunção de inocência e o direito a um processo equitativo (...), que constituem respetivamente os fundamentos substantivo e processual do *nemo tenetur*<sup>35</sup>”, deve a tutela da prerrogativa contra a autoincriminação poder abarcá-las.

Em vista disso, advogam a sua circunscrição a “qualquer contributo involuntário (...) do suspeito para alimentar uma pretensão punitiva pública contra si próprio<sup>36</sup>”, ou

---

<sup>34</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 25

<sup>35</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 34

<sup>36</sup> *Ibidem*

melhor dizendo, a um “princípio geral de proibição de todas as formas involuntárias de colaboração probatória do arguido<sup>37</sup>”.

Com isto não pretendem eliminar todas as formas em que a prova advém ou da esfera do arguido ou da sua colaboração. Antes defendem a sua concreta compatibilização com o interesse da investigação criminal.

Na verdade, o art. 61.º, n.º 6, al. d) do CPP, como tivemos oportunidade de ver, independentemente da posição que se perfilhe, não deixa de impor ao arguido um dever de sujeição às diligências de prova. No entanto, segundo estes autores, essa imposição deve-se mostrar necessária à descoberta da verdade material, ou seja, não pode decorrer de uma mera aleatoriedade. Pelo contrário, tem de ser consequência da ponderação dos interesses, concretamente, conflitantes.

Nestes termos, na procura do equilíbrio entre o respeito pela não-autoincriminação e a necessidade da descoberta da verdade material e da realização da justiça, os referidos autores amparam-se num critério de concordância prática, nos termos qual, o julgador terá de determinar, no caso concreto, qual o direito ou interesse prevalecente.

Isto significa, por um lado, a admissibilidade de restrições ao *nemo tenetur*, designadamente por não assumir uma natureza absoluta<sup>38</sup> e, por outro, o reconhecimento de que, dependendo da factualidade típica concreta, o arguido poderá ter que, forçadamente, se sujeitar a diligências de prova, sem que com isso se possa afirmar uma violação do *nemo tenetur*. Sujeição essa, que se justifica pelo elevado valor que os bens jurídicos em causa possam apresentar.

Posto isto, exige-se a verificação de dois requisitos cumulativos, em ordem à restrição válida do *nemo tenetur*. São eles: 1) a previsão legal, prévia e expressa, da restrição; e 2) o respeito pelos princípios da proporcionalidade, necessidade e adequação previstos no art. 18.º, n.º 2 da CRP.

Com esta matriz argumentativa, encontramos o Ac. TC n.º 155/2007, proc. n.º 695/06, relatado pelo Conselheiro Gil Galvão<sup>39</sup>. Em causa estava a recolha de saliva realizada contra a vontade expressa do arguido, através de uma zaragatoa bucal, para

---

<sup>37</sup> Sandra Oliveira e Silva, 2018, p. 687

<sup>38</sup> Decorre da posição assumida em torno do fundamento jus-constitucional do *nemo tenetur* em torno da tutela da prerrogativa contra a autoincriminação (Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 21); (Vânia Costa Ramos, 2007, p. 73)

<sup>39</sup> Disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

efeitos de identificação do perfil genético dos arguidos e, posterior, comparação com os vestígios biológicos que haviam sido recolhidos no local do crime.

Chamado a pronunciar-se quanto à constitucionalidade da prova obtida, o TC entendeu que, pese embora a conduta descrita contenda diretamente com os direitos à integridade pessoal, à reserva da vida privada e à liberdade geral de atuação, a sua restrição é admissível e justifica-se, tendo em conta os interesses públicos, aqui, visados. Como bem referiu, a sua realização, limitou-se ao “estritamente necessário, adequado e indispensável para comparação com vestígios colhidos no local do crime”, pelo que, não há dúvidas de que o art. 18.º, n.º 2 da CRP foi observado.

Para além disso, saliente-se a abordagem feita neste acórdão, em torno da delimitação do *nemo tenetur*, onde se revela uma aproximação àquele que foi o argumento apresentado no Ac. do TEDH (Saunders c. Reino Unido), também regulado na Diretiva (UE) 2016/343 e que, como vimos, exclui do âmbito do direito de não-autoincriminação, a recolha coerciva de prova contrária à vontade do suspeito ou arguido. Solução coincidente com a adoção de uma conceção restrita do *nemo tenetur* que, abrangeria, apenas, as declarações orais e o direito ao silêncio.

É duvidoso que assim seja, pois que, quanto a nós, o âmbito material do *nemo tenetur* abrange todas as situações em que o arguido é forçado a contribuir para a sua própria autoincriminação, seja através das declarações que presta, seja através das diligências probatórias a que se sujeite.

Neste sentido e, como destaca Augusto Dias Silva e Vânia Costa Ramos<sup>40</sup>, forçar o arguido, por meio de violência ou coação, a prestar declarações não significa, necessariamente, que as declarações por si prestadas correspondam, de facto, à verdade. O mesmo não podendo ser dito, por exemplo, em relação aos exames de ADN que, pela sua elevada fiabilidade, representam um verdadeiro e, até, mais forte contributo para a autoincriminação. Por esta razão, não cremos que seja concebível a delimitação do *nemo tenetur* somente às declarações orais e ao direito ao silêncio.

De qualquer modo, importa ter presente a interpretação assumida pelo TEDH, quando utiliza a expressão “existir independentemente da vontade do arguido”, que parece significar a revelação ao processo de dados que sempre seriam obtidos pelas

---

<sup>40</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 33

autoridades, ainda que ao arripio da vontade do arguido, desde logo através de buscas, apreensões, análises de sangue ou ADN<sup>41</sup>.

## **2. O Dever de Colaboração do Contribuinte com a Administração Tributária e o Conflito com o *Nemo Tenetur***

### **I. Bem Jurídico**

Atualmente, a edificação e a subsistência de uma sociedade, tal como a conhecemos, assenta numa ideia de Estado Fiscal Social ou, melhor dizendo, numa ideia de cidadania fiscal, em que a existência e o funcionamento de um Estado depende do contributo de todos os membros da comunidade. Contributo este que, do ponto de vista económico, se traduz num "dever fundamental de suportar financeiramente o Estado"<sup>42</sup> e que se concretiza na obrigação de pagar impostos.

Desta forma,

*Os impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações*<sup>43</sup>.

Portanto, o dever fundamental de pagar impostos traduz-se “num compromisso ético-social de todos para com todos<sup>44</sup>” e exprime uma ideia de justiça fiscal, tendo concretização expressa na Constituição – por um lado, no art. 81.º, al. b) que estabelece como incumbência prioritária do Estado, “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal” e, por outro lado, no art. 103.º onde se prescreve, que o sistema fiscal visa “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”<sup>45</sup>.

Nestes termos, compreende-se a importância que o princípio da igualdade tributária assume na legitimação de todo o sistema tributário, pois é a justiça fiscal que “condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude e a evasão fiscais e distorcerá comportamentos<sup>46</sup>”.

---

<sup>41</sup> Vânia Costa Ramos, 2007, p. 84

<sup>42</sup> Casalta Nabais, 2012, pág. 413

<sup>43</sup> *Ibidem*, pág. 135

<sup>44</sup> Paulo Marques, 2007, p. 20

<sup>45</sup> Casalta Nabais, 2012, p. 163

<sup>46</sup> Franco, António L. Sousa, *cit. p.* Susana Aires de Sousa, 2006, p. 41

Portanto, o bem jurídico acautelado pelos ilícitos tributários há-de traduzir-se num bem jurídico coletivo, dado que os objetivos fixados pelo sistema tributário não se reconduzem, apenas, à angariação de receitas e à redistribuição de riqueza, consagrada no art. 103.º da CRP, mas também, à prossecução de outras finalidades, concretizadas no art. 104.º da CRP. Nele se prevendo princípios que norteiam o imposto sobre o rendimento pessoal, a tributação das empresas, a tributação do património e a tributação do consumo.

Por este motivo, se considera que o núcleo substancial do bem jurídico tutelado pela generalidade destes crimes coincide com a proteção do património tributário. Em particular, com a obtenção de receitas fiscais com vista à realização de fins públicos de natureza económica, financeira ou social, essenciais para a vida coletiva e realização do bem comum da sociedade. O que significa que, a ilicitude das infrações tributárias se materializa no dano causado ao erário público, em virtude do não pagamento do imposto ou no recebimento indevido de um benefício fiscal.

Todavia, vem-se entendendo que o bem jurídico não se esgota única e exclusivamente neste domínio. Antes se complementa com a proteção dos valores da verdade e lealdade fiscal, que surgem aquando do estabelecimento da relação tributária entre o contribuinte e o fisco e que, a mais das vezes são quebrados.

Deste modo, “a incriminação não resulta nunca da simples falta de pagamento de uma obrigação tributária, mas do comportamento gravemente lesivo de um dever funcional causador de dano ao bem coletivo ou “fraudulento” do agente em ordem a subtrair-se ao cumprimento dos seus deveres tributários<sup>47</sup>”.

## **II. Dever de Colaboração**

No que tange ao direito fiscal propriamente dito, a legislação fiscal estipula a obrigação de pagar impostos, enquanto obrigação principal da relação jurídica tributária, a que o contribuinte está adstrito (art. 31.º, n.º 1 da LGT). Existindo, a par desta, obrigações acessórias que visam acautelar e assegurar o bom cumprimento deste dever (art. 31.º, n.º 2 da LGT) e que surgem num contexto de delegação de tarefas do Estado no contribuinte ou em terceiros, sob a forma de prestação de declarações ou informações, ou sob a forma de entrega ou disponibilização de documentos ou dados informáticos.

---

<sup>47</sup> Germano Marques da Silva, 2009, p. 57

Repare-se no procedimento tributário. Este compreende uma sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários (art. 54.º da LGT), pautando-se pelo respeito de um vasto conjunto de princípios, entre os quais se destaca, o princípio da colaboração recíproca entre os órgãos da AT e os contribuintes (art. 59.º da LGT e art. 48.º do CPPT). E que constitui o “corolário do dever de contribuir para a captação dos meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social<sup>48</sup>” (art. 101.º da CRP), já que “boa parte do nosso sistema fiscal assenta em deveres declarativos a cargo do S.P. [sujeito passivo]<sup>49</sup>”.

A par deste, também o procedimento de inspeção tributária, regulado no RCPITA consagra o princípio de colaboração, em particular no art. 9.º. Todavia, num quadro de fiscalização das declarações prestadas pelos contribuintes e correspondentes liquidações, sobre o qual se pretende debruçar o presente estudo.

De facto, trata-se de um procedimento complexo, cuja finalidade se prende com a “observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias” (art. 2.º do RCPITA), sendo-lhe reconhecido um carácter fundamental “para a evolução e reforma do sistema fiscal português, nomeadamente no que respeita à luta contra a fraude fiscal com a consequente correção das injustiças fiscais<sup>50</sup>”.

Neste sentido, o princípio da cooperação assume um especial interesse, pois ao exigir que o sujeito passivo faculte todas as condições necessárias à inspeção, assegura, em si mesmo, a eficácia da atuação inspetiva. Desde logo, permitindo aos funcionários em serviço da inspeção tributária, o livre acesso às instalações e dependências, o exame, requisição e reprodução de documentos, ainda que em suporte informático, a prestação de informações e/ou esclarecimentos, etc. (art. 28.º RCPITA). E cuja concretização se efetua por meio das prerrogativas especificadas no art. 29.º do mesmo diploma<sup>51</sup>. Por tudo isto, a cooperação que é exigida ao contribuinte constitui “um veículo necessário à

---

<sup>48</sup> Liliana Silva Sá, 2006, p. 125

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 126

<sup>50</sup> Preâmbulo do DI n.º 413/98, de 31 de dezembro

<sup>51</sup> Enquanto manifestação do princípio da cooperação, encontramos, ainda, o art. 48.º do RCPITA, que prevê que “a administração tributária procurará (...) a cooperação da entidade inspecionada para esclarecer dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção”; o art. 52.º do RCPITA que consagra a necessidade de designação de um representante para as relações com a AT e o art. 54.º, n.º 1 do RCPITA, que exige a presença obrigatória, no momento do ato inspetivo, do sujeito passivo ou obrigado tributário, dos seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas (Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, 2013, p. 64)

realização do dever de pagamento de impostos<sup>52</sup>”, enquanto dever constitucionalmente consagrado em matéria fiscal (arts. 103.º e 104.º da CRP) e que representa, na sua esfera jurídica, não uma mera faculdade, mas antes um verdadeiro dever, relativamente ao qual, não pode, pura e simplesmente, se isentar.

Na verdade, excetuadas as situações em que o contribuinte pode legitimamente recusar a colaboração<sup>53</sup>, a sua recusa é assumida como um comportamento grave, porquanto, compromete o interesse subjacente à própria atividade inspetiva. Afinal, contraria aquilo que os padrões de justiça fiscal impõem e, nos termos dos quais se deve pautar um Estado moderno, pois na generalidade dos casos, a recusa ocorre quando, não havendo ainda a fuga ao Fisco ou mesmo a fraude fiscal, há já, pelo menos, uma intenção de praticar atos de natureza fraudulenta.

Por este motivo, com vista à efetivação do dever de colaboração, a lei determina no art. 32.º, n.º 1 do RCPITA que “a recusa de colaboração e a oposição à ação da inspeção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei”. Donde se extrai que a colaboração do contribuinte não é livre. Decorre, sim, de uma imposição legal, cujo incumprimento traz consigo três consequências de natureza distintas: fiscais, penais e contraordenacionais.

As primeiras consistem na aplicação de métodos indiretos de tributação (art. 10.º RCPITA), visto que a inobservância dos deveres de colaboração, (na aceção do art. 75.º, n.º 2, al. b) da LGT), ocasiona o afastamento da presunção de verdade e de boa-fé que incide sobre as declarações apresentadas pelo contribuinte. De modo que se atribui à AT a tarefa de determinar e quantificar a matéria coletável, através de um procedimento de avaliação por métodos indiretos (art. 88.º da LGT).

As segundas traduzem-se na possibilidade de punição pela prática de um crime de desobediência, previsto no art. 348.º do CP, cujo preenchimento depende da verificação de um de dois requisitos alternativos: 1) a existência de uma disposição legal que comine a punição da desobediência simples, ou; 2) na falta de disposição legal, a comunicação pela autoridade ou o funcionário, de que se faltar à obediência devida ou a mandado legítimo será punido por um crime de desobediência.

---

<sup>52</sup> António Gama, 2012, p. 14

<sup>53</sup> Arts. 63.º, n.º 5 da LGT e 47.º do RCPITA

Por último, quanto às consequências contraordenacionais, o RGIT tipifica nos arts. 113.º a 127.º, uma série de hipóteses em que se sanciona o incumprimento de certas obrigações acessórias, aí se incluindo as contraordenações baseadas na violação do dever de colaboração<sup>54</sup>.

### III. Investigação vs Inspeção

A inspeção tributária tem lugar, em princípio, numa fase em que, ainda, não há qualquer suspeita da prática de um ilícito, visto que se apresenta como um procedimento instrumental ou preparatório dos atos tributários (art. 11.º do RCPITA) e, cuja intervenção se materializa “num controlo *a posteriori* das declarações dos contribuintes e das correspondentes liquidações, de modo a verificar se todos os factos com relevância tributária foram objeto de declaração e se a respetiva quantificação está correta<sup>55</sup>”. Neste quadro, e como tivemos oportunidade de ver, é comum que a AT determine o contribuinte a uma série de atos colaborativos.

No entanto, é frequentemente, através desta colaboração (coativamente imposta), que se passa a conjeturar a suspeita da prática de ilícitos fiscais anteriormente cometidos (p.ex., burla tributária, fraude fiscal, etc.) ou, ao invés, se permite obter, incidentalmente, informações sobre crimes comuns que possam ter sido cometidos pelo contribuinte inspecionado (p.ex., corrupção, falsificação, tráfico de pessoas, de armas ou droga, peculato, etc.).

Em termos práticos, o que sucede é que, no decorrer da inspeção tributária, o agente tributário, apercebendo-se de que alguma das condutas do contribuinte é suscetível de integrar um ilícito criminal, lavra o correspondente auto de notícia (art. 35.º, n.º 4 do RGIT e art. 243.º do CPP) e transmite-o ao órgão da AT competente (art. 35.º, n.º 2 e 6 e art. 41.º, n.º 1, al. b) e n.º 2, todos do RGIT) e ao MP para que seja instaurado o inquérito.

O verdadeiro perigo de autoincriminação advém do facto dos poderes e funções conferidos aos órgãos de polícia criminal no CPP, serem atribuídos aos órgãos da AT, quer no âmbito da abertura do inquérito criminal e da realização da investigação correspondente (art. 40.º do RGIT), quer na instrução do processo contraordenacional (art. 52.º e art. 60.º do RGIT).

---

<sup>54</sup> É o que sucede, designadamente, no art. 113.º (“recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes”), no art. 116.º (“falta ou atraso de declarações”), no art. 117.º (“falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações”), no art. 120.º (“inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes”), entre outros.

<sup>55</sup> Casalta Nabais, 2012, p. 320

É em virtude destas atribuições, que se evidencia uma notória sobreposição entre a função inspetiva e a função investigatória, visto que estão cometidos aos mesmos órgãos da AT, o exercício de poderes inspetivos, sancionatórios e de instrução por crimes tributários. Muitas vezes, até, às mesmas pessoas, visto que a lei assim não o proíbe. É, pois, esta circunstância que possibilita a utilização no processo penal, dos elementos obtidos na inspeção tributária, à custa da colaboração do contribuinte, para nele formarem a base de imputação do ilícito criminal e, quiçá, a própria condenação. O que coloca não poucos problemas, mormente relacionados com a compatibilização com o princípio do *nemo tenetur* e que são necessários abordar, visto que ambos os processos se orientam por princípios constitucionais diametralmente opostos.

Por um lado, o procedimento tributário, especificamente, o procedimento inspetivo, orienta-se por um princípio de colaboração, onde é expectável que o contribuinte coopere com a AT, a fim de que esta prossiga as suas finalidades. Não a mero convite, mas antes sob a ameaça de aplicação de sanções, conforme prevista nas normas legais que disciplinam e ordenam tal colaboração. Por outro lado, o processo penal e o processo das contraordenações regem-se por um princípio de não colaboração, no qual o arguido não é obrigado a contribuir para a sua própria incriminação.

Claramente se percebe de onde provém a efetiva controvérsia. É que, se o contribuinte não colaborar com a AT, pode ser punido com uma coima ou, mesmo, com uma pena. Mas se, em alternativa, decidir colaborar, pode suceder que a AT, no decurso da inspeção, proceda à recolha de prova necessária, obtida à custa do contribuinte, com vista à instauração do competente processo penal ou contraordenacional, o que demonstra, de forma inegável, uma forte compressão do *nemo tenetur*.

Diante disso, coloca-se a questão de saber se os elementos coativamente obtidos, em particular, a questão específica da entrega de documentos no âmbito de uma inspeção tributária, constituem ou não, meios de prova legalmente admissíveis no processo penal.

#### **IV. Posições doutrinárias**

Nos últimos anos, tanto a doutrina, como a jurisprudência portuguesa esforçaram-se por encontrar soluções tendentes à compatibilização do *nemo tenetur* e do dever de colaboração, surgindo muitas e diversificadas propostas, algumas antinômicas entre si, de molde a superar esta problemática.

Em primeiro lugar, uma via de resposta a esta questão assenta na separação absoluta entre o procedimento de inspeção tributária e o processo penal, a qual é defendida, fundamentalmente, pela doutrina e jurisprudência alemã e, entre nós, reconhecida por Costa Andrade<sup>56</sup>. E cuja solução é alcançada por via da “proibição de valoração em processo penal” do conteúdo autoincriminatório que o arguido, na qualidade de contribuinte, foi obrigado a levar ao conhecimento da AT.

Este paradigma doutrinal resulta do reconhecimento da tutela absoluta do *nemo tenetur*, a qual, impondo o seu cumprimento íntegro e irrestrito, permite a coexistência do *nemo tenetur* com os deveres de colaboração que impendem sobre o contribuinte, ainda que de conteúdo autoincriminatório.

Para estes autores existe uma linha de fronteira entre o procedimento de inspeção tributária e o processo penal que interrompe a comunicação, entre si, dos dados autoincriminatórios. Desenvolvem a questão em torno do princípio de vinculação ao fim, proibindo a “mudança de fim dos dados autoincriminatórios da área do direito (tributário), onde foram coercivamente produzidos, para o campo do processo penal<sup>57</sup>”. A ideia é simples. Não pode o contribuinte escudar-se no princípio do *nemo tenetur* para não colaborar, nem-tão pouco pode o “arguido em processo penal (...) ser prejudicado face aos demais arguidos pelo simples facto de ele ser também contribuinte<sup>58</sup>”. Só com este “apartar de águas” é que se consegue, eficazmente, assegurar não apenas o “respeito integral do princípio do *nemo tenetur*”, mas também “a transparência dos factos fiscalmente relevantes e a recolha dos tributos legalmente consignados<sup>59</sup>”.

Todavia, não se exige uma divisão rigorosa entre os processos, nem mesmo uma redistribuição de competências das entidades administrativas. Basta tão-somente que o agente tributário, incumbido de denunciar a infração fiscal, não forneça os documentos e informações que obteve à custa do contribuinte, sob ameaça de sanção. Isto é, que à entidade com competência específica, em matéria de direito criminal, para dirigir a investigação, lhe seja vedada a possibilidade de aceder aos elementos obtidos e utilizados na inspeção tributária.

---

<sup>56</sup> Costa Andrade, 2014

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 151

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 150

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 152

Esta solução, todavia, não obsta a que a mesma informação probatória seja alcançada por via de buscas, revistas ou apreensões, nem mesmo a que seja entregue voluntariamente pela pessoa investigada a pedido das autoridades, de modo a evitar a realização dessas mesmas diligências. Com efeito, para aqueles que perfilham esta tese, nenhuma destas hipóteses contende com o *nemo tenetur*, que se funda na proibição de métodos coativos que determinam o agente a uma contribuição ativa para a sua própria autoincriminação.

Nesta linha argumentativa, também Augusto Silva Dias, Vânia Costa Ramos<sup>60</sup> e Liliana Sá<sup>61</sup>, consideram ser este o único expediente<sup>62</sup> capaz de compatibilizar o *nemo tenetur* com os deveres de cooperação, “impedindo que os funcionários administrativos que obtêm informações no primeiro exerçam atividades instrutórias e reconhecendo-se a possibilidade de invocação perante as entidades administrativas de princípios próprios do processo penal<sup>63</sup>”. É, pois, o único meio que “assegura ao contribuinte que a entrega dos diversos documentos exigida pelas leis fiscais apenas será usada contra si para regularização da sua situação tributária”<sup>64</sup>. Todavia, esta solução apenas é possível no plano do direito a constituir, por reconhecerem que, o ordenamento jurídico português não fornece suporte para uma solução deste tipo<sup>65</sup>.

Nesse sentido, e até que seja encontrada uma solução, propõem a aplicação do regime da “constituição de arguido por mão das autoridades competentes ou a pedido do suspeito da prática da infração<sup>66</sup>”, previsto nos arts. 58.º, n.º 1, al. a) e 59.º, n.º 2 do CPP, de modo a evitar “o completo sacrifício do direito à não auto-inculpação”, e sem o qual não seria possível o exercício de determinados direitos. E que vale também, com as necessárias adaptações, no domínio das contraordenações, por força do art. 41.º, n.º 1 do

---

<sup>60</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, pp. 53 e 54

<sup>61</sup> Liliana Sá, 2006

<sup>62</sup> Admitem, no entanto, uma exceção à separação efetiva dos processos, relacionada com a gravidade dos crimes e relevância dos bens jurídicos em causa. Com efeito, entendem que se justifica a compressão do *nemo tenetur*, quando em causa estejam crimes de terrorismo, contra a paz e a humanidade, contra a vida ou gravemente lesivos de bens jurídicos pessoais (Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 52-Nota de rodapé 96)

<sup>63</sup> Liliana Sá, 2006, p. 161

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 52

<sup>65</sup> O legislador limitou-se a prever fundamentos gerais de recusa de cooperação no art. 63.º, n.º 5 da LGT, os quais podem ser invocados pelo contribuinte, aquando da inspeção tributária, com vista à não entrega dos documentos. Nesse caso, não se exclui a obrigação de cooperação que sobre si impende, antes se condiciona esse dever, à autorização do juiz com base em pedido fundamentado da AT, que decidirá, de acordo com os juízos de proporcionalidade e de concordância prática, se o direito à não entrega dos documentos deve ou não prevalecer (art. 63.º, n.º 6 da LGT).

<sup>66</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 55

RGCO, que prescreve a aplicação, a título de direito subsidiário, “dos preceitos reguladores do processo criminal”.

De forma que, o surgimento de suspeita fundada da prática de uma infração penal ou contraordenacional, no decurso da inspeção tributária, determina a imediata suspensão do processo inspetivo, recaindo sobre as autoridades o dever de comunicar essa suspeita ao contribuinte e de o constituir para o efeito como arguido, sem prejuízo do direito que lhe assiste de requerer, ele próprio, essa constituição.

Neste sentido, dir-se-á que o retardamento deliberado da constituição de arguido, ocasionado pela contínua protelação das investigações e destinado a facilitar a obtenção de informações probatórias à custa de uma observância coativa dos deveres de cooperação, transforma o contribuinte num verdadeiro “instrutor do próprio processo e autor da própria condenação<sup>67</sup>”. Assistindo-se, por isso, a uma abusiva, desleal e enganosa, forma de obtenção de prova, a qual, segundo estes autores, deve, necessariamente, redundar na proibição de valoração e de utilização desses elementos, em ulteriores processos sancionatórios (arts. 126.º, n.º 2, al. a) e 125.º do CPP).

Mas, nem assim, esta solução dissolve todos os pontos de tensão entre o *nemo tenetur* e os deveres de colaboração, deixando por resolver a questão de saber se os elementos obtidos antes do surgimento da suspeita fundada podem ou não ser utilizados num subseqüente processo penal ou contraordenacional<sup>68</sup>.

Certo é que, a tese da separação absoluta não se mostra suficiente, pois, verdadeiramente, não evidencia qualquer compatibilização entre os dois princípios constitucionais. Ao invés, preconiza uma verdadeira prevalência absoluta e irrestrita do princípio do *nemo tenetur*, sem mais. Por essa razão, insurge-se contra esta solução, de entre outros autores, Helena Bolina<sup>69</sup>, especificamente a propósito do Direito dos Valores

---

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 58

<sup>68</sup> Se, por um lado, Costa Andrade entende que a solução para esta questão se respalda na proibição de valoração como prova desses elementos, por conta da violação do princípio de vinculação ao fim. Por outro lado, Sandra Oliveira e Silva, considera “a sua utilização imprescindível à realização da justiça punitiva e, de forma indireta (...), à satisfação dos fins ou interesses do próprio sistema tributário”, na medida em que, frequentemente, tais elementos representam o cerne de toda a informação probatória, sem os quais seria inviável a investigação criminal (Sandra Silva, 2019, pp. 107–108).

<sup>69</sup> Helena Bolina, 2013

Mobiliários, onde esta questão foi levantada pela primeira vez, de modo não substancialmente diverso<sup>70</sup>.

Transpondo a sua argumentação para a esfera específica do Direito Fiscal, esta autora considera que a proibição de valoração como prova dos elementos obtidos ao abrigo do dever de cooperação, no processo penal ou de contraordenação, origina a ineficácia da própria inspeção tributária, pois não se coaduna com as características do modelo de fiscalização que o legislador adotou.

Desde logo, é condição de eficácia do procedimento inspetivo, a cominação de sanções ao incumprimento das regras nele previstas, nomeadamente no que diz respeito à entrega de documentos, feita ao abrigo de um dever de cooperação imposto por lei. Dever esse que existe, justamente, com o objetivo exclusivo de permitir à AT, mediante a análise dos elementos fornecidos pelo contribuinte, observar e verificar o cumprimento das obrigações fiscais e prevenir a prática de infrações tributárias (art. 2.º RCPITA). Função que é seu dever prosseguir! Por conta disso, julga a não utilização desses documentos injustificada, vertida numa densificação formalista do *nemo tenetur*, capaz de frustrar a finalidade da inspeção tributária, cujo exercício é essencial para a tutela do sistema fiscal, prevista na CRP.

Como refere Lacerda da Costa Pinto, a solução apontada por estes Autores traz consigo a “criação de um vazio, contrário à decisão do legislador<sup>71</sup>”, visto que a proibição de utilização desses documentos como meio de prova, impede a AT de exercer, em articulação, as competências de fiscalização e sancionatórias que lhe foram especificamente atribuídas por lei. Solução incompatível com um sistema jurídico que se quer racional.

Sob outra perspetiva, Sandra Oliveira e Silva<sup>72</sup>, convicta de que a separação absoluta entre os processos não logra uma proteção efetiva do *nemo tenetur*, nem tão pouco a eficácia de cada um dos procedimentos, aponta como alternativa, “uma ligeira modificação dos critérios legais para a constituição como arguido”, vertida numa

---

<sup>70</sup> No domínio do Direito dos Valores Mobiliários assiste-se, também, à sobreposição, na mesma entidade reguladora, a CMVM, dos poderes administrativos de supervisão e fiscalização e do poder sancionatório, a qual ocasiona uma elevada compressão do *nemo tenetur*.

<sup>71</sup> Lacerda Pinto, 2009, p. 106

<sup>72</sup> Sandra Silva, 2018, p. 607 e ss.

antecipação do momento da abertura do inquérito criminal ou da promoção do processo contraordenacional.

Na lógica apontada por esta autora, o surgimento da suspeita inicial é motivo bastante para que o agente tributário proceda à constituição de arguido e à subsequente abertura do inquérito criminal (ou do processo contraordenacional), “mesmo que tal suspeita não mereça o epíteto de «fundada» e não seja acompanhada da adoção de medidas de compressão dos direitos do contribuinte ou de atos claramente indiciadores de que contra ele foi movida perseguição criminal<sup>73</sup>”. E acrescenta, dever ser reconhecido ao contribuinte, o direito de requerer a sua constituição como arguido, “sempre que a colaboração solicitada pelas autoridades importe «a revelação de factos puníveis» por si praticados e legitime a «oposição» (= recusa de colaboração)<sup>74</sup>”, em virtude da conjugação dos arts. 117.º, n.º 2, al. c) do CPA e do art. 63.º, n.º 6 da LGT.

O que significa que a atuação das autoridades administrativas, se contrária a estas diretrizes, determina a não utilização como prova, dos elementos facultados ao abrigo do dever de colaboração, tal como dispõe o n.º 5 do art. 58.º do CPP.

Portanto, segundo esta autora, cumpridos que sejam estes requisitos, o procedimento de inspeção tributária há-de continuar a correr os seus termos, paralelamente ao processo penal, pelo que não se justifica a suspensão deste procedimento. Na verdade, uma tal interrupção, por pressupor a suspensão dos deveres de colaboração, poria em risco a realização das tarefas de apuramento da situação tributável que, veiculadas à livre e espontânea vontade do contribuinte, ficariam postergadas. Deste modo, logo que constituído arguido, o contribuinte continuará a obedecer aos deveres de colaboração legalmente impostos, com a ressalva da proibição da migração e utilização dos documentos e informações prestadas para o processo sancionatório correspondente<sup>75</sup>.

Não obstante, grande parte da doutrina<sup>76</sup>, assente na tese da restrição legítima do *nemo tenetur*, inscreve a sua preferência pela consagração de um princípio de comunicabilidade, nos termos do qual se admite a utilização dos elementos recolhidos no

---

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 608

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 607

<sup>75</sup> Em abono desta interpretação veja-se o art. 42.º, n.º 2 e n.º 4 do RGIT

<sup>76</sup> António Gama, 2012; Nuno Brandão, 2016; Jorge de Figueiredo Dias e Costa Andrade, 2009

âmbito da inspeção tributária, não apenas para efeito de apuração da situação tributável, mas também para efeitos sancionatórios.

Segundo aqueles que defendem esta ideia, a consagração constitucional do *nemo tenetur* não significa o seu reconhecimento como um princípio de natureza absoluta. Antes se impõe e justificam restrições, contanto que se verifiquem dois pressupostos: 1) a exigência de lei prévia e expressa e; 2) a observância do princípio da proporcionalidade e da necessidade, previsto no art. 18.º, n. 2º da CRP.

É o que sucede, designadamente no domínio do direito fiscal, em que as restrições ao princípio do *nemo tenetur* se desenvolvem num quadro de Administração de massas, em que o Estado, perante a incapacidade de dar resposta à expansão social da tributação, socorre-se de diversos instrumentos como “procedimentos de tipificação, métodos indiretos ou indiciários de tributação e deveres de cooperação dos contribuintes<sup>77</sup>”, que auxiliam a tarefa de cobrança e liquidação de impostos.

Neste contexto, por conta do interesse notável que estas funções representam na tutela do sistema fiscal, e por forma a evitar que o seu exercício coloque em risco bens jurídicos fundamentais (coletivos e sociais), torna-se indispensável um controlo administrativo, de fiscalização, realizado *a posteriori*, pelas entidades administrativas competentes, como é o caso da AT e seus funcionários.

É, pois, neste quadro de imposição de obrigações, essenciais ao cumprimento das funções de fiscalização, que se justifica uma verdadeira compressão do direito à não-autoincriminação, com a qual se compadece o art. 18.º, n. 2º da CRP. Na verdade,

*Só assim se preserva (...) o núcleo essencial das garantias processuais, assim como o núcleo essencial das funções estaduais de controlo e vigilância necessárias ao cumprimento das tarefas fundamentais que a Constituição reconhece ao Estado no artigo 9.º, al. a) e d), no artigo 81.º, al. f), e a tutela do sistema financeiro a que se refere o art. 101.º daquele diploma<sup>78</sup>.*

Por outro lado, a ideia de comunicabilidade a que se referem estes autores, resulta, ainda, de forma clara e inequívoca, do modo como a legislação fiscal se acha definida, designadamente no RCPITA, quando depois conexionado com o RGIT.

Para o efeito, observe-se, ademais, o art. 2.º, n. 2º, al. i) do RCPITA, que concede à AT competências para, nos termos da lei, promover o sancionamento das infrações

---

<sup>77</sup> Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, 2009, p. 43

<sup>78</sup> Jorge de Figueiredo Dias e Costa Andrade, 2009, p. 47

tributárias. E que se integram naquele que é, aliás, um dos desígnios do procedimento inspetivo – a prevenção das infrações tributárias, tal como consta do n.º 1 do art. 2.º do mesmo diploma.

Em face do exposto, fica visível que é a correta delimitação do alcance da inspeção tributária e seus contornos, que justifica a atribuição aos inspetores tributários de todas as condições necessárias à eficácia da sua ação. Daí que se lhes permita, entre outros, o recurso ao exame, requisição e reprodução de documentos, ainda que em suporte informático (art. 28.º do RCPITA), exatamente, pela imprescindibilidade que evidenciam na apuração da situação tributável e de eventuais infrações conexas.

Porém, se dúvidas persistem, a parte final do n.º 3 do art. 2.º do RCPITA, quando define o âmbito de aplicação do procedimento inspetivo, esclarece de forma expressa e sem deixar margem para interpretações divergentes, que este abrange a investigação de infrações tributárias.

Compreende-se, assim, não ser indiferente que o procedimento administrativo consagre a descoberta de infrações, pois se assim for, tal significa que a utilização (em processo penal ou contraordenacional) dos elementos obtidos no decurso da fiscalização é legitimada pela própria lei. E não podia, aliás, ser de outro modo, porquanto estes elementos correspondem a atos que visam dar cumprimento à repressão de infrações tributárias.

Evidencia-se, portanto, uma imbricação entre o procedimento inspetivo tributário e o processamento sancionatório, a qual é, depois, perceptível não apenas no art. 62.º, n.º 3, al. j) do RCPITA, quando impõe que, no relatório final da inspeção tributária, o agente proceda à “indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos”, mas também no art. 69.º, n.º 2 do RGIT quando estabelece que, aquilo que for coligido no âmbito da inspeção e justificar o levantamento de um auto de notícia, substitui a própria investigação, ficando esta e, bem assim, a instrução do processo de contraordenação, dispensadas.

Por tudo isto, e em jeito de conclusão, a orientação defendida por estes autores “assenta na compreensão do *nemo tenetur se ipsum accusare* como um princípio

permeável a juízos de ponderação e concordância prática (...) com recurso à dogmática das restrições aos direitos fundamentais”<sup>79</sup>.

Este mesmo entendimento foi também adotado no Ac. do TC n.º 461/2011, de 21.12.2011<sup>80</sup>, relativo à utilização em processo contraordenacional de elementos recolhidos pela Autoridade da Concorrência nas suas atividades de fiscalização e supervisão, e no Ac. do TC n.º 340/2013<sup>81</sup>, de 17.6.2013, relativo à entrega de documentos no âmbito da inspeção tributária e sua posterior utilização no processo penal.

No caso concreto do Ac. do TC n.º 340/2013, o Tribunal antevendo “o risco de que a atividade inspetiva funcione como uma antecâmara do processo penal”, admite que o *nemo tenetur* extravase as forças do processo penal, para também vigorar no procedimento inspetivo. No entanto, reconhece a tendencial relativização da proteção por si conferida quando em confronto com outros princípios, direitos ou interesses, também merecedores de tutela.

Na ponderação do *nemo tenetur* e a restrição ao mesmo imposta, com vista à utilização dos documentos fiscalmente relevantes obtidos na inspeção tributária, o Tribunal concluiu pela sua admissibilidade, desconsiderando qualquer violação do direito à não-autoincriminação. Entendeu, por certo, estarem ali verificados todos os pressupostos indispensáveis à sua válida restrição. A saber: as exigências de proporcionalidade decorrentes do art. 18.º, n.º 2 da CRP, por existirem outros mecanismos capazes de salvaguardar o direito objeto de restrição, seja por via da recusa de colaboração prevista no art. 63.º, n.º 5 da LGT, seja por via do direito que assiste ao contribuinte, de requerer a sua própria constituição como arguido (art. 59.º, n.º 2 do CPP). Alertando, todavia, para a situação em que “se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspetiva, com a finalidade de recolher meios de prova para o processo penal a instaurar, abusando do dever de colaboração do contribuinte.”, caso em que não deixará de ser prova proibida, nos termos do art. 126.º, n.º 2, al. a) do CPP.

### **3. A Obrigação de Entrega de Documentos**

---

<sup>79</sup> Sandra Silva, 2019, p. 101

<sup>80</sup> Proc. n.º 366/11, Rel. Cons. Catarina Sarmento e Castro, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

<sup>81</sup> Proc. n.º 817/12, Rel. Cons. João Cura Mariano, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

Em face do que antecede, cabe agora concluir sobre a questão da extensão da tutela da prerrogativa contra a autoincriminação em relação à entrega coativa de documentos elaborados no cumprimento de obrigações fiscais, de que constitui ilustração o Ac. do TC n.º 298/2019.

### **I. Delimitação do Caso-Problema**

No Ac. n.º 298/2019<sup>82</sup>, o TC foi solicitado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da utilização, em processo penal, de documentos fiscalmente relevantes, obtidos pela AT no contexto de um procedimento inspetivo realizado na pendência do processo criminal movido contra a entidade visada.

Em causa estava a investigação de crimes de natureza fiscal, relacionados com a não entrega de declarações de IRS e de IVA, relativamente a quantias recebidas ou retidas pelo arguido, na qual haviam sido realizadas três inspeções tributárias, com o intuito de obter elementos de prova do crime de abuso de confiança fiscal. Em vista disso, o arguido, forçado a colaborar por conta do dever de cooperação exigido, viabilizou a obtenção de uma vasta documentação de natureza contabilística (extratos de contas, faturas, mapas de salários, entre outros documentos fiscalmente relevantes), que remetida ao processo criminal, foi utilizada e valorada pelo tribunal na sua decisão condenatória.

Neste sentido, o arguido recorre para o TRG invocando, de entre outros fundamentos (de facto e de direito), a violação do direito à não autoinculpação, pugnando pela inconstitucionalidade da interpretação assumida na decisão do Tribunal *a quo*, “no sentido de (...) admitir no processo penal como prova, os documentos obtidos por uma inspeção tributária a que se procedeu durante o inquérito, ao abrigo do dever de cooperação (...) [e] sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente”. Aqui se incluindo, além dos documentos entregues, o depoimento do agente tributário, feito em audiência de julgamento, relativo a factos probatórios que apenas teve conhecimento por conta da inspeção tributária.

Todavia, o TRG, por acórdão de 22.5.2017, proc. n.º 46/12.6DBRG.G1, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), julgou improcedente o recurso interposto pelo arguido e confirmou a decisão do Tribunal de 1ª instância, admitindo a prova obtida pelos agentes tributários, ao abrigo do dever de colaboração.

---

<sup>82</sup> Proc. n.º 1043/17, Cons. Pedro Machete, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

No seu percurso argumentativo, o TRG fundamenta a sua decisão no facto de a lei não acolher uma conceção ampla do direito à não-autoincriminação, porquanto o teor literal do art. 61.º, n.º 1, al. d) do CPP restringe o seu conteúdo, apenas, “ao ‘plano da oralidade processual’ ou, pelo menos, ao das declarações”, dele se excluindo a recusa de entrega de documentos. Para tanto, invoca a jurisprudência do TEDH, concretamente, a fundamentação do *Ac. Saunders c. Reino Unido* para assim excluir do seu âmbito de aplicação “o[s] meio[s] de prova obtido[s] independentemente da vontade de parte do arguido e/ou da sua elaboração mental, mesmo que advinda de determinada diligência de prova ou de prestações pessoais exigidas sob ameaça de sanção”.

Por tudo isto, conclui pela admissibilidade da prova obtida. E acrescenta, que os esclarecimentos feitos através do depoimento prestado pelo agente tributário, por incidirem sobre documentos constantes do processo, “não serviram para adquirir uma realidade diferente daquela que já se encontrava espelhada nos autos”, pelo que constituem elementos de prova legalmente admissíveis. No fim de contas, segundo jurisprudência firmada do STJ, tais documentos constituem “provas que, forçosamente, estão presentes na audiência e submetidas ao contraditório, sem necessidade de serem lidas, já que as partes têm conhecimento do seu conteúdo” (art. 355.º, n.º 2 do CPP).

É deste quadro decisório que deriva o Ac. n.º 298/2019 do TC, num recurso de fiscalização concreta da constitucionalidade, tendo por objeto a decisão proferida pelo TRG, na qual o Arguido foi condenado pela prática de um crime de abuso de confiança fiscal, na forma continuada, previsto no art. 105.º, n.º 1, 2 e 5 do RGIT.

Neste aresto, o TC entendeu que, tendo já sido instaurado o inquérito criminal, a utilização do procedimento inspetivo com vista à exigência de entrega dos documentos pelo contribuinte, revela “uma atuação objetivamente enganosa” por parte da Administração fiscal, que não pode, de forma alguma, desconhecer que o contribuinte é objeto de uma investigação criminal (arts. 40.º, n.º 1 e 3 e 35.º, n.º 2 do RGIT).

Segundo o TC, a pendência de um inquérito há-de significar, no mínimo, a existência de indícios do cometimento de uma infração. Por isso, é inconcebível uma inspeção tributária, a realizar-se subsequentemente, totalmente indissociável de tal suspeita, pois com toda a probabilidade, os documentos disponibilizados pelo contribuinte, destinados a esclarecer a sua situação tributária e a viabilizar o imposto em

falta, serão utilizados e valorados na investigação penal e nela servir de suporte à sua condenação.

A inspeção tributária converte-se, pois, numa verdadeira diligência probatória, concretizada numa colaboração forçada do contribuinte que, convencido de que entrega os documentos para fins estritamente fiscais, verifica que, afinal, serviram de suporte à sua condenação. Por tudo isto, considera que há, neste caso, uma “verdadeira instrumentalização do dever de colaboração decorrente da utilização dos documentos para um fim diferente daquele para o qual foram entregues”.

Não será, pois, indiferente perceber a que título é que a AT se desloca, pois, “utilizar no processo penal documentos obtidos coativamente do contribuinte por via da inspeção, que não poderiam ser obtidos do mesmo modo seguindo a via do processo penal, significa transformar a colaboração do contribuinte num meio de obtenção de prova contra si próprio” e, por isso, passível de ser íntegro no art. 126.º, n.º 2, al. a) do CPP.

Deste modo, o procedimento inspetivo realizado a um contribuinte já sinalizado por um ou mais ilícitos criminais tem, necessariamente, de se reger pelas normas previstas no processo penal.

*Continuar a admitir a relevância do dever de colaboração, enquanto restrição ao nemo tenetur, para efeitos de legitimar a utilização no processo penal de meios de prova obtidos em razão do cumprimento de tal dever, criaria neste último processo um enorme desequilíbrio favorável à acusação e desfavorável ao arguido, compreendendo a possibilidade de autodeterminação deste na condução da sua defesa.*

Por outro lado, observa-se ainda a relevância que o TC atribui à jurisprudência do TEDH, em particular, ao caso *Jalloh c. Alemanha* (Ac. de 11 de julho de 2006), para rebater a argumentação expendida pelo TRG, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes estão fora do âmbito de proteção do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, a fim de concluir pela importância de se “dar relevo ao desrespeito da vontade do acusado e à utilização deste como fonte de elementos de prova de uma infração por si cometida”. O mesmo significa que, “a obtenção coerciva de prova documental através da colaboração ativa do acusado (...), ainda que se trate de documentos preexistentes ou pré-constituídos e que, portanto, não careçam de ser produzidos na sequência da intimação ou por causa dela, também se inclui no âmbito de proteção do direito à não autoincriminação”.

Por tudo isto, no acórdão que temos vindo a citar, o TC julgou inconstitucional, por violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, a interpretação normativa extraída dos arts. 61.º, n.º 1, al. d), 125.º e 126.º n.º 2, al. a) do CPP, no sentido de que:

*Os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no art. 9.º n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de 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.*

Este acórdão teve duas declarações de voto. A Conselheira Maria Clara Sottomayor votou vencida por entender que o *nemo tenetur* “se reporta, por excelência, no seu núcleo fundamental, à oralidade processual, representando a entrega de documentos uma zona periférica do princípio, caracterizada como menos valiosa em termos axiológicos”. Portanto, no seu entendimento, a restrição em causa mostra-se proporcional e adequada à proteção dos bens jurídicos subjacentes ao combate à evasão fiscal, que por inalcançável por via de meios alternativos, tornava a investigação tributária excessivamente onerosa. E acrescenta: a diferença entre a interpretação normativa feita no Ac. n.º 340/2013 e a fiscalizada nesta decisão, por não sobejamente diversa, não justifica um juízo de constitucionalidade também ele diverso.

Em contraposição, o Conselheiro-Presidente Manuel da Costa Andrade, embora acompanhando a decisão, discordou, todavia, da sua fundamentação. No seu entender, jamais se poderá apelar a um critério de concordância prática para consentir ou não na restrição do *nemo tenetur*, seja porque, enquanto direito absoluto não admite quaisquer limitações, seja porque os problemas por si convocados “são problemas de índole exclusivamente processual-penal”, que apenas operam por conta da mudança de fim ocasionada pela utilização no processo penal de meios de prova obtidos durante a fase inspetiva. Concluindo, assim, pela proibição da valoração em processo penal dos documentos entregues ao abrigo de um dever de colaboração legalmente imposto, ainda que antes de instaurado o respetivo inquérito criminal.

## **II. Síntese conclusiva com um brevíssimo apontamento crítico**

Uma vez apurado o problema jurídico-constitucional subjacente ao Ac. do TC n.º 298/2019, é nossa convicção que o TC formulou um juízo decisório acertado.

Efetivamente, embora convoque elementos comuns ao precedente caso do Ac. do TC n.º 340/2013, a verdade é que dele se distancia, por nele concorrerem circunstâncias

fáticas diferentes. Enquanto no Ac. n.º 340/2013, os documentos foram obtidos numa inspeção tributária realizada antes de instaurado o competente processo-crime, no Ac. n.º 298/2019, estes foram obtidos já com um processo penal em curso, em total desrespeito pelas garantias de defesa nele tuteladas. Por isso mesmo, se compreende que não haja uma coincidência decisória.

Em nosso entender, parece-nos correto o caminho traçado pelo TC que, tal como a jurisprudência maioritária<sup>83</sup>, perspetiva o *nemo tenetur* como um direito fundamental, que por não ser um direito absoluto, pode comportar certas limitações. Por via disso, e bem, procurou averiguar, com referência aos deveres de colaboração legalmente previstos no âmbito da inspeção tributária, se haviam por concretizados os requisitos de salvaguarda do núcleo essencial do direito à não-autoincriminação, previstos no art. 18.º, n.º 2 da CRP. Uma solução, aliás, compreensível, tendo em conta os interesses públicos na liquidação e cobrança de impostos, que demandam uma luta eficaz contra a evasão e fraude fiscal.

O acórdão tem o mérito de demonstrar, de forma clara, como o princípio da comunicabilidade entre o procedimento de inspeção tributária e o processo-penal, não constitui, por si só, um obstáculo a que se utilizem os documentos obtidos na fase inspetiva no processo penal, desde que a atuação da AT observe os princípios da boa-fé, da legalidade e da proporcionalidade<sup>84</sup>.

Acresce dizer que o TC deixou vincada a recusa, tão-só, da tramitação do procedimento inspetivo com o único objetivo de obter prova para o processo penal subsequente, em total desrespeito da vontade do contribuinte e por via de meios coercitivos contra si utilizados.

A este propósito vale a pena recordar a jurisprudência do TEDH<sup>85</sup>.

No caso *Funke c. França* (Ac. do TEDH de 25.2.1993), o Sr. Funke requereu a condenação do Estado Francês por violação do direito à não-autoincriminação, consagrado no art. 6.º, n.º 1 da CEDH, por ter sido condenado em multa e sanção pecuniária compulsória por ter recusado a entrega, às autoridades competentes, dos

---

<sup>83</sup> Nomeadamente, o Ac. de Fixação de Jurisprudência n.º 14/2014, o Ac. TRP de 27.2.2013, proc. n.º 15048/09.1IDPRT.P1 relatado p/ Ernesto Nascimento, o Ac. TRG de 12.3.2012, proc. n.º 82/05.9IDBRG. G1, relatado p/ Ana Teixeira e Silva.

<sup>84</sup> Paulo Marques, 2022, p. 511

<sup>85</sup> Veja-se também o Caso Shannon c. Reino Unido (Ac. TEDH de 4.10.2005), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>

extratos de contas bancárias que detinha no estrangeiro e, que, certamente, comprovariam a sua intervenção em infrações de natureza penal.

Na apreciação feita pelo Tribunal, este

*Constata que as autoridades alfandegárias provocaram a condenação do Sr. Funke, a fim de obter certos documentos que acreditavam dever existir, embora não estivessem certos de tal facto. Sendo incapazes ou não estando dispostos a adquiri-los por qualquer outro meio, tentaram obrigar o próprio requerente a fornecer as provas das infrações que alegadamente cometera. As particularidades do direito aduaneiro (...) não podem justificar tal violação do direito de todo “o acusado de uma infração criminal”, no sentido autónomo desta expressão no art. 6.º, guardar silêncio e não contribuir para se incriminar a si próprio<sup>86</sup>.*

No caso *Jalloh c. Alemanha* (Ac. do TEDH de 11.7.2006), o que se discutia era se a administração forçada de uma solução emética, da qual resultou a regurgitação pelo arguido de uma bolha com cerca de 0,2g de cocaína, poderia incluir-se no art. 3.º da CEDH, enquanto tratamento desumano e/ou degradante. O Tribunal considerou que, “as autoridades sujeitaram o requerente a uma grave interferência na sua integridade física e psíquica contra a sua vontade. Forçaram-no a regurgitar, não por razões terapêuticas, mas com vista à obtenção de provas, que poderiam igualmente ter obtido por métodos menos intrusivos<sup>87</sup>”. Tendo concluído pela violação do art. 3.º da CEDH.

Com isto o Tribunal não exclui, todavia, o recurso à prática de atos médicos que se revelem necessários à recolha de prova sobre o seu envolvimento na prática de um crime, ainda que contrários à vontade do arguido. No entanto, exige que a sua realização forçada encontre, no caso concreto, uma justificação convincente. Para o efeito, enuncia alguns fatores que devem ser tidos em conta pelo julgador: 1) extensão para a qual foi necessária a intervenção médica; 2) riscos sanitários para o suspeito; 3) forma como o procedimento foi realizado; 4) dor física e mental que causou; 5) grau de supervisão médica disponível e efeitos sobre a saúde do suspeito.

Apesar de reconhecer que as provas em questão, por escondidas no corpo do requerente, poder-se-iam inserir na categoria apresentada pelo *Ac. Saunders*, ou seja, como prova existente independentemente da vontade do suspeito e cuja utilização não é proibida no processo penal, verifica que há vários fatores que os distinguem – seja pelo grau de compulsão empregue, seja pelo grau de ingerência na integridade física do suspeito, pois, procedimentos como a extração de sangue ou de urina, por exemplo,

---

<sup>86</sup> Disponível in <https://hudoc.echr.coe.int/>, parágrafo 44 do Ac. Funke c. França

<sup>87</sup> Parágrafo 82

difícilmente atingirão a severidade exigível do art. 3.º da CEDH. Por tudo isto, o TEDH considerou que houve uma violação do direito do requerente de não se autoincriminar.

Por fim, no caso *J.B. c. Suíça* (Ac. TEDH de 3.5.2001), o Tribunal foi convidado a pronunciar-se sobre a conformidade do art. 6.º da CEDH, no âmbito de um procedimento de suspeita de evasão fiscal, em que ao requerente foi solicitado que apresentasse todos os documentos relativos às empresas nas quais havia investido dinheiro. Pedido a que o mesmo não acedeu, pelo que lhe foram acometidas diversas coimas.

O Tribunal considerou que, pese embora o procedimento nunca tenha sido expressamente qualificado como procedimento para a cobrança do imposto suplementarmente devido ou como procedimento por evasão fiscal, daí não se poderia excluir uma acusação por evasão fiscal, se dos documentos entregues se revelasse o recebimento de rendimentos adicionais que não haviam sido tributados. Daí que o Tribunal tenha concluído pela violação do direito à não-autoincriminação.

É de notar a argumentação expendida pelo Tribunal, que se demarca da delimitação feita no *Ac. Saunders c. Reino Unido* a propósito do *nemo tenetur*, que exclui do seu âmbito material os documentos que “existem independentemente da vontade”, para daí concluir, que os documentos relativos a investimentos levados a cabo pelo visado, justamente por não assumirem essa natureza, hão-de integrar o direito à não autoincriminação.

Perante este quadro, a formulação do conteúdo do *nemo tenetur* apontada pelo TEDH, encaminha-se para a sua densificação enquanto princípio que não se circunscreve, apenas, ao direito ao silêncio, antes compreende, também, a utilização de poderes coercitivos para a obtenção de prova documental em que haja uma colaboração ativa do visado. A ser assim, o critério decisivo assenta na distinção entre: 1) os documentos que o arguido foi obrigado a apresentar em execução de um mandato de busca e apreensão, ou seja, “que existem independentemente da vontade” e; 2) os documentos que o arguido foi obrigado a facultar no cumprimento de deveres de colaboração. Distinção, por demais, idêntica à que a jurisprudência germânica estabelece em torno da tolerância passiva e colaboração ativa do contribuinte, se bem que com resultados distintos.

Em rigor, a entrega de documentos pelo contribuinte, no domínio de uma inspeção tributária, não se compadece com uma mera tolerância do visado, já que exige do mesmo um ato material e, a bem dizer, voluntário, de entrega de informações à AT. Não

surpreende, assim, que se distancie da situação em que os documentos são apreendidos no âmbito de uma busca.

Neste contexto, num regime de autoliquidação de impostos, em que é o contribuinte que tem de fornecer à AT as informações necessárias e essenciais para a realização da sua função fiscalizadora, a colaboração imposta ao contribuinte assume uma especial relevância, por conceder o acesso a documentação que, de outro modo, não seria facilmente acessível. Por este motivo, enquanto ato que apenas pode ser levado a cabo pelo contribuinte, é plausível que o mesmo contribua, efetivamente, para a sua autoincriminação, seja pela comprovação de que certos documentos existem e o local onde os mesmos se encontram, seja pelo teor autoincriminatório neles contido.

Por conseguinte, não compreendemos como se possa excluir as declarações tributárias do âmbito material do *nemo tenetur*, com fundamento no desfasamento conceptual comprovado pelo art. 55.º do RCPITA, em torno do conceito normativo de “declaração”. Parece-nos, salvo o devido respeito, excessivamente formalista, dizer-se que por não assumirem o sentido técnico-jurídico comum dos depoimentos, não beneficiam das regras a eles relativas, pois o teor literal do art. 61.º, n.º 1, al. d) do CPP apenas se reporta ao “direito de não responder a perguntas feitas”.

Assim, de acordo com a jurisprudência do TEDH, a determinação do sentido e alcance do *nemo tenetur* passa por averiguar se a obtenção de documentos ocorreu em total desrespeito para com a vontade do visado.

Tal orientação não pode, no entanto, ser entendida, “na sua máxima amplitude, ou seja enquanto recusa de qualquer tipo de cooperação com a justiça, mas somente como o direito a não colaborar para a sua própria incriminação”<sup>88</sup>. Mais a mais comprovada pelo TEDH ao estabelecer critérios como “«a natureza e o grau de compulsão», a existência de «garantias relevantes no processo» e a «utilização dada ao material obtido»<sup>89</sup>”, para concluir ou não, pela violação do direito à não-autoincriminação.

Estamos, na verdade, de acordo com Augusto Silva Dias<sup>90</sup> quando diz que nem o cumprimento do dever legal de cooperação, nem a opção legislativa de atribuir competências inspetivas e sancionatórias à AT, *de per si*, contendem com o *nemo tenetur*,

---

<sup>88</sup> Raquel Goldschmidt, 2020, p. 575

<sup>89</sup> Vânia Costa Ramos, *s.d.*, p. 185

<sup>90</sup> Augusto Silva Dias, 2010, pp. 250–251

mas quando o uso e a gestão dessas competências transformam “o particular visado em instrutor do processo e em figura central da própria condenação, ao arrepio dos princípios do processo equitativo, da presunção de inocência e das mais elementares garantias de defesa”. A ideia que subjaz é a de que no procedimento tributário deve imperar a boa-fé, impondo-se uma especial atuação da AT, que não pode, de todo em todo, fazer-se prevalecer das suas competências para, de forma insidiosa, recolher prova que sustente a condenação que tanto anseia.

Sem dificuldade se concluirá que a orientação jurisprudencial do TEDH influenciou, efetivamente, a decisão do TC no Ac. n.º 298/2019 que, de forma clara e inequívoca assumiu o sentido de justiça que se impunha. Não podemos, por isso, deixar de manifestar a nossa concordância quanto à decisão tomada por este Tribunal que, num sentido de reforçar as garantias do contribuinte no âmbito da inspeção tributária, estende o *nemo tenetur* para além das declarações sobre os factos que lhe são imputados, a outras formas de colaboração como é o caso da entrega dos documentos.

#### **4. Conclusões**

No percurso traçado no presente estudo constatamos que a AT desempenha um papel fundamental não apenas na eficiência do sistema fiscal, mas também na investigação e repressão da criminalidade económico-financeira, perante a dificuldade probatória que lhe é inerente.

Neste sentido, pese embora o procedimento de inspeção tributária e o processo penal se orientem por princípios diametralmente opostos, apenas em termos teóricos se poderia equacionar uma separação absoluta e irrestrita entre ambos, de tão onerosa que se tornaria, na prática, a própria investigação criminal, quer pelo risco de ineficácia, quer pelo risco de morosidade.

Posto isto, quanto a nós, a tese que melhor se coaduna com a legislação fiscal, a qual foi concebida de acordo naturalmente com os interesses gerais que o Estado visa prosseguir, não pode ser outra senão a da consagração de um princípio de comunicabilidade. Nesta perspetiva, admite-se a utilização dos elementos recolhidos no âmbito da inspeção tributária no processo penal ou contraordenacional. Entendimento por demais conforme à compreensão do *nemo tenetur* como um princípio constitucional implícito que, por encontrar o seu fundamento nas garantias de defesa processuais, mais

precisamente, no direito a um processo equitativo, é permeável a juízos de ponderação e concordância prática.

Com isto, reiteramos a ideia de que a atuação da AT deverá ser sempre orientada pelo respeito do princípio da boa-fé. Por isso, sempre que aquela se defronte, num caso concreto, com a suspeita da prática de um ilícito tributário, deverá providenciar pela aplicação do regime da constituição de arguido.

E insistimos: o *nemo tenetur* não se circunscreve, apenas, ao plano da oralidade, antes compreende, também, outras formas autoincriminatórias, como é o caso da entrega de documentos na inspeção tributária. Importante será averiguar, em concreto, qual o grau de compressão verificado para constatar se houve ou não violação do direito à não-autoincriminação. Em princípio, a inexistência de inquérito não obsta a que os documentos obtidos na inspeção tributária possam ser utilizados no processo penal.

## **Bibliografia**

**ANDRADE**, Manuel da Costa Andrade (1992) - *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra: Coimbra Editora.

\_\_\_\_\_ (2014) "Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário. Ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional", in *Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 144*, número 3989.

**BOLINA**, Helena Magalhães (2013), "O Direito ao Silêncio e o Estatuto dos Supervisionados no Mercado de Valores Mobiliários", [https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR11-12\\_-\\_Helena\\_Bolina.pdf](https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR11-12_-_Helena_Bolina.pdf), consultado em 13/01/2022

**BRANDÃO**, Nuno (2016), "O Direito à não autoinculpação no processo contraordenacional (e o dever de cooperação no procedimento de inspeção)". <https://educast.fccn.pt/vod/clips/lawfyrr3ic.html>, consultado em 8/03/2022

**CANOTILHO**, J. J. Gomes/ Vital Moreira (1984). *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra: Coimbra Editora.

**DIAS**, Augusto Silva (2010), "O Direito à Não-inculpação no âmbito das contra-ordenações do Código dos Valores Mobiliários", [https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR01\\_-\\_Dossier\\_Tematico\\_I\\_-\\_Augusto\\_Silva\\_Dias.pdf](https://www.concorrenca.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR01_-_Dossier_Tematico_I_-_Augusto_Silva_Dias.pdf), consultado em 24/02/2022

**DIAS**, Augusto Silva/ Vânia Costa Ramos (2009), *O Direito à Não Auto-Inculpação (Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare) no Processo Penal e Contra-ordenacional Português*. Coimbra: Coimbra Editora.

- DIAS**, Jorge Figueiredo de, Manuel da Costa Andrade (2009), “Poderes de supervisão, direito ao silêncio e provas proibidas (parecer)”, in *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Coimbra: Almedina
- GAMA**, António (2012), "*Especificidades na Recolha da Prova e sua Valoração em Julgamento*", [https://elearning.cej.mj.pt/pluginfile.php/1813/mod\\_resource/content/0/textos/texto\\_Antonio\\_Gama.pdf](https://elearning.cej.mj.pt/pluginfile.php/1813/mod_resource/content/0/textos/texto_Antonio_Gama.pdf), consultado em 4/1/2022
- GOLDSCHMIDT**, Raquel (2020), "A regulação dos Mercados Financeiros e Processo Penal: Informações Obtidas pelas entidades Administrativas e a sua Admissibilidade Probatória em Processo", in *Novos Desafios da Prova Penal*, Coimbra: Almedina
- MARQUES**, Paulo (2007), *Infrações Tributárias—Volume I, Investigação Criminal* (1ª Edição), Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública Direcção-Geral dos Impostos (Centro de Formação).
- \_\_\_\_\_ (2022), "A utilização no processo penal da prova obtida no procedimento de inspeção tributária e dos métodos indiretos em especial", in *Prof. Doutor Augusto Silva Dias - in memoriam, volume II*, Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa.
- NABAIS**, José Casalta (2012), *Direito Fiscal* (7.ª edição), Coimbra: Almedina.
- PINTO**, Lara Sofia (2010), "Privilégio contra a autoincriminação versus colaboração do arguido – Case study: Revelação coativa da password para descriptação de dados – resistance is futile?", in *Prova criminal e direito de defesa: Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em processo penal* (coord. Teresa Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto), Coimbra: Almedina.

**PINTO**, Frederico Lacerda da Costa Pinto (2009), "Supervisão do Mercado, Legalidade da Prova e Direito de Defesa em Processo de Contra-ordenação (parecer)", in *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Coimbra: Almedina

**RAMOS**, Vânia Costa (s.d.), "Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Concorrência— Jurisprudência do Tribunal de Comércio de Lisboa", [https://www.concorrencia.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR01\\_-\\_Dossier\\_Tematico\\_I\\_-\\_Vania\\_Costa\\_Ramos.pdf](https://www.concorrencia.pt/sites/default/files/imported-magazines/CR01_-_Dossier_Tematico_I_-_Vania_Costa_Ramos.pdf), consultado em 24/02/2022

---

\_\_\_\_\_ "*Corpus Juris 2000* - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e nemo tenetur se ipsum accusare (Parte I)", in *Revista do Ministério Público*, Ano 27, número 108, 2006

---

\_\_\_\_\_ "*Corpus Juris 2000* - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e nemo tenetur se ipsum accusare (Parte II)", in *Revista do Ministério Público*, Ano 28, número 109, 2007

**ROCHA**, Joaquim Freitas da/ João Damião Caldeira (2013), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado* (1ª Edição), Coimbra: Coimbra Editora.

**SÁ**, Liliana da Silva (2006), "O dever de Cooperação do contribuinte versus o direito à não auto-incriminação", in *Revista do Ministério Público*, Ano 27, número 107.

**SILVA**, Germano Marques da (2009). *Direito Penal Tributário, Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores conexas com o Crime Tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora.

\_\_\_\_\_ (2017), *Direito Processual Penal Português*, Lisboa: Universidade Católica Editora.

**SILVA**, Sandra Oliveira e Silva (2018), *O Arguido como Meio de Prova contra si mesmo — Considerações em torno do princípio nemo tenetur se ipsum accusare*, Coimbra: Almedina.

\_\_\_\_\_ (2019) "Nemo Tenetur se Ipsum Accusare e Deveres de Colaboração em Matéria Tributária", in *Prova Penal Teórica e Prática*, Coimbra: Almedina

**SOUSA**, Susana Aires de. (2006), *Crimes Fiscais—Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora.

## **Jurisprudência**

### **Jurisprudência do Tribunal Constitucional**

- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 319/95, proc. n.º 200/94, de 19 de junho de 1995, relatado pelo Conselheiro Messias Bento, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/95, proc. n.º 351/95 de 5 de dezembro de 1995, relatado pelo Conselheiro Vítor Nunes de Almeida, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 628/2006, proc. n.º 502/2006, de 16 de novembro de 2006, relatado pela Conselheira Maria Fernanda Palma, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 155/2007, proc. n.º 695/06, de 2 de março de 2007, relatado pelo Conselheiro Gil Galvão, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 461/2011, proc. n.º 366/11, de 11 de outubro de 2011, relatado pela Conselheira Catarina Sarmento e Castro, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 340/2013, proc. n.º 817/12, de 17 de junho de 2013, relatado pelo Conselheiro João Cura Mariano, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 397/2014, proc. n.º 937/13, de 7 de maio de 2014, relatado pelo Conselheiro Fernando Ventura, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 298/2019, proc. n.º 1043/17, de 15 de maio de 2019, relatado pelo Conselheiro Pedro Machete, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

### **Jurisprudência do Tribunal da Relação de Guimarães:**

- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, proc. n.º 82/05.9IDBRG.G1, de 12 de março de 2012, relatado pela Desembargadora Ana Teixeira e Silva, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, proc. n.º 46/12.6DBRG.G1, de 22 de maio de 2017, relatado pela Desembargadora Ausenda Gonçalves, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

### **Jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto:**

- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. n.º 15048/09.1IDPRT.P1, de 27 de fevereiro de 2013, relatado pelo Desembargador Ernesto Nascimento, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

### **Jurisprudência do STJ:**

- Acórdão Fixação de Jurisprudência n.º 14/2014, de 28 de maio de 2014, relatado pela Conselheira Helena Moniz, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

### **Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos**

- Caso Funke c. França (Ac. TEDH de 25 de fevereiro de 1993), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>
- Caso Saunders c. Reino Unido (Ac. TEDH de 17 de dezembro de 1996), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>
- Caso J.B. c. Suíça (Ac. TEDH de 3 de maio de 2001), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>
- Caso Shannon c. Reino Unido (Ac. TEDH de 4 de outubro de 2005), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>
- Caso Jalloh c. Alemanha (Ac. TEDH de 11 de julho de 2007), disponível em <https://hudoc.echr.coe.int/>