



CÁTIA RAFAELA RAMOS ALMEIDA

***Nemo tenetur se ipsum accusare* e os deveres de colaboração  
do contribuinte**

Dissertação com vista à obtenção do grau de  
Mestre em Direito na especialidade de Direito Forense e Arbitragem

Orientadora:

Doutora Helena Bolina, Professora da NOVA School of Law

Junho, 2024

## **Declaração de compromisso anti plágio**

Em conformidade com o artigo 20º-A do Regulamento do 2.º Ciclo de Estudos, Conducente ao Grau de Mestre em Direito, declaro por minha honra que o texto aqui apresentado é da minha exclusiva autoria, estando toda a utilização de contribuições ou textos alheios devidamente identificada.

Lisboa, junho de 2024

---

(Cátia Rafaela Ramos Almeida)

## **Agradecimentos**

Ao meu avô, a minha estrela-guia, e à minha avó, o meu maior exemplo de resiliência.

Aos meus pais, pelo amor incondicional, por me deixarem sonhar sem limites e me darem a mão a cada novo desafio, sem hesitar.

Ao meu irmão, por ser o meu fiel companheiro de vida.

Aos “Pražantes”, pela força e pela distração, nos momentos certos; pelos “cafés” que renovam a alma e a motivação.

À Mel e à Mariana, por me ouvirem e me ajudarem sempre a encontrar respostas para as minhas dúvidas, intelectuais e existenciais.

À Cátia, por partilhar esta etapa comigo.

À Professora Doutora Helena Bolina, por toda a ajuda e disponibilidade, e pelo privilégio de ter elaborado a presente dissertação sob a sua orientação.

Muito obrigada.

## **Modo de citar**

1. O presente texto foi escrito em língua portuguesa, ao abrigo do Novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa. Excetuam-se as citações dos autores que não o tenham adotado, respeitando a sua forma de escrita.
2. A bibliografia que consta nas notas de rodapé está apresentada de forma reduzida da seguinte forma: APELIDO, Nome do(s) autor(es), as primeiras palavras do título da obra ou do artigo, e as páginas referentes à contribuição, à exceção da primeira menção à obra/artigo, que aparece conforme à bibliografia final.
3. A bibliografia final encontra-se organizada por ordem alfabética, da seguinte forma: APELIDO, Nome do(s) autor(es), Título da obra, Local de publicação: Editor, Edição, Ano de Publicação. ISBN.
4. No caso da obra ou artigo se encontrar em sítio eletrónico este será referido na bibliografia final, com a expressão “Disponível em:”.
5. A jurisprudência nacional é referida com identificação do Tribunal, número de Processo, data e Juiz/a Relator.
6. A jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos é referida com identificação do Tribunal e nome do caso.
7. As citações são colocadas entre aspas curvas (“”).
8. As palavras em língua estrangeira e os termos em latim encontram-se no tipo de letra itálico.
9. As abreviaturas e siglas encontram-se identificadas por ordem alfabética na “Lista de Siglas e Abreviaturas” na página que se segue.

## **Lista de abreviaturas**

Ac.- Acórdão

AT- Administração Tributária

CEDH- Convenção Europeia dos Direitos do Homem

Cfr.- confrontar

CMVM- Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários

CP- Código Penal

CPA- Código de Procedimento Administrativo

CPP- Código de Processo Penal

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

DL- Decreto-Lei

LGT- Lei Geral Tributária

MP- Ministério Público

OPC- Órgãos de Polícia Criminal

p.- Página(s)

RCPIT- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA- Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras

TC- Tribunal Constitucional

TEDH- Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

### **Declaração do número de caracteres do corpo da dissertação**

Declaro que o corpo desta dissertação, incluindo espaços e notas de rodapé, ocupa um total de 161 885 caracteres.

## Resumo

A presente dissertação versa sobre o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* e sobre os deveres de colaboração dos contribuintes, na medida em que estes podem ser exigidos no âmbito de um procedimento tributário de inspeção. Particularmente, aborda-se a obtenção de informações e documentos durante o fenómeno inspetivo. Mais a mais, analisa-se a admissibilidade da posterior utilização como prova, em sede de processo penal, dos elementos que tinham sido fornecidos anteriormente, aquando da inspeção.

Inicialmente, será tratado o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, isto é, a garantia contra a autoincriminação, fazendo-se referência aos seus fundamentos e consequências. Em seguida, abordar-se-á a criminalidade económico- financeira e o Direito Penal Tributário, concretamente, no que diz respeito ao crime de fraude fiscal, que é um dos crimes que se pretende evitar com a realização de procedimentos de inspeção tributária. Assim, em seguida, faremos referência a esse mesmo procedimento, à sua tramitação e aos princípios que o regem; bem como aos deveres de colaboração que se exigem aos contribuintes nesse âmbito. Para além disso, em sede de processo-crime, merecem menção temas como a intercomunicabilidade probatória, as proibições de prova e o consequente efeito-à-distância. Subsequentemente, é crucial expor três decisões jurisprudenciais constitucionais nacionais, e, por fim, terá lugar um enquadramento de todos os conceitos abordados e a posição por nós adotada.

Acaba por concluir-se pela possibilidade de uma intercomunicabilidade probatória, porém, condicionada. Nunca será admissível a utilização ou valoração, em processo penal, das declarações prestadas em procedimento de inspeção tributária; contudo, se falarmos de documentos, se forem legalmente obrigatórios ou cuja existência e localização seja conhecida e certa, essa transferência de prova será admissível.

**Palavras-chave:** contribuinte; deveres de colaboração; direito ao silêncio; fraude fiscal; garantia contra autoincriminação; *nemo tenetur se ipsum accusare*; procedimento de inspeção tributária.

## **Abstract**

The present dissertation aims to analyse the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare*, as well as the collaboration demanded from the taxpayers, which may be required in a fiscal inspection procedure. Particularly, it addresses the issue of obtaining information and documents during an inspection. Furthermore, it is also going to be discussed the possibility of subsequent use as evidence, in criminal proceedings, of the elements that had been provided earlier, during the inspection.

Initially, we are going to mention the principle of *nemo tenetur se ipsum accusare*, meaning the privilege against self-incrimination, with reference to its foundations and consequences. Subsequently, there is going to be a brief topic about economic criminality and Tax Criminal Law and, specifically, regarding tax fraud, which is one of the crimes that fiscal inspections aim to prevent. Thus, we will refer to this procedure, its process, and its principles, as well as the cooperation required from taxpayers in this context. Additionally, within the criminal process, it is worth mentioning the issues regarding evidence and its use in different proceedings, prohibitions of that evidence, and its effects. Subsequently, it is crucial to enunciate three national constitutional decisions, and finally, an overview of all the concepts discussed and our personal position regarding these matters.

Ultimately, we get to the conclusion that the intercommunication is possible, if conditioned. Taking into consideration the statements made during fiscal inspections is never admitted in criminal proceedings; however, when talking about documents, if these are legally required documents or if their existence and location is known and certain, this transfer can be admissible.

**Key words:** taxpayer; cooperation duty; fiscal inspection procedure; right to silence; tax fraud; privilege against self-incrimination; *nemo tenetur se ipsum accusare*.

## **Introdução**

Um dos princípios fundamentais em qualquer Estado de Direito é o *nemo tenetur se ipsum accusare*. Falamos da garantia contra a autoincriminação, em que se inclui o direito ao silêncio, consagrado no artigo 61º, nº1, d) do CPP, bem como o direito a recusar-se a fornecer elementos autoincriminatórios. Tal princípio não tem consagração expressa na Constituição da República Portuguesa, porém, é pacífico que este resulta do direito a um processo equitativo, plasmado no artigo 20º, nº4, assim como do princípio da presunção da inocência e das garantias processuais atribuídas a qualquer arguido pelo artigo 32º, nº2 e nº8 do mesmo Texto Fundamental.

Acresce que, para o funcionamento de um Estado, é necessário que existam regras e controlo do sistema fiscal. No artigo 103º da CRP prevê-se, concretamente, como principal objetivo desse sistema, “a satisfação das necessidades financeiras” do Estado. Nesse sentido, a atuação da Administração Tributária visa, entre outras finalidades, a arrecadação de receitas tributárias para o Estado, o que faz, nomeadamente, através da cobrança de impostos.

Nos últimos anos, a par da globalização económica, tem-se assistido ao crescimento da criminalidade nesse setor<sup>1</sup>. Por esse motivo, e para evitar crimes fiscais, como a fraude, bem se compreende que se reconheça às autoridades competentes, tais como a Autoridade Tributária, o poder de realizar inspeções tributárias, cujo objetivo será a busca da verdade material, em nome da prossecução do interesse público dos contribuintes. Prejudica-se não só o Erário público, como também os restantes cidadãos, cumpridores das suas obrigações tributárias.

Ademais, no âmbito da proteção do sistema fiscal, em conjunto com a obrigação principal de pagamento imposta ao contribuinte, também se estabelecem obrigações acessórias que, para o que releva na presente dissertação, constituem os deveres de colaboração dos mesmos com a AT.

Estes deveres de cooperação do contribuinte consistem em fornecer informações ou entregar documentos a essa entidade, para que se consiga supervisionar/inspecionar esse mesmo contribuinte, seja este pessoa singular ou coletiva. Daí surge uma das

---

<sup>1</sup> Estatísticas disponíveis em: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/>

questões principais a abordar: o facto de tal colaboração poder ser ou não autoincriminatória.

Deste modo, no presente estudo, pretende-se analisar se a obtenção de informações pela Administração Tributária, num procedimento de inspeção, será inconstitucional se tal implicar uma atividade autoincriminatória do arguido. Para tal é necessário ter em consideração o princípio constitucional *nemo tenetur se ipsum accusare* e os deveres de colaboração impostos aos contribuintes, nomeadamente no âmbito do crime de fraude fiscal, previsto nos artigos 103º e 104º do RGIT.

Para além disso, dar-se-á atenção à posterior transmissibilidade de tais informações ou documentos para o processo penal, isto é, aborda-se o problema da intercomunicabilidade probatória entre um procedimento inspetivo e um possível processo-crime, bem como o regime das provas proibidas e o consequente efeito-à-distância. E é nessa esteira que surge a outra problemática desta dissertação: saber se tal intercomunicabilidade deve ser permitida, isto é, se uma prova obtida num processo de inspeção tributária, à luz dos deveres de cooperação, poderá ser utilizada ou valorada no processo penal.

A presente dissertação divide-se nos seguintes capítulos: o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*; o crime de fraude fiscal; o Procedimento tributário; o Processo-crime; e, por fim, faz-se referência à jurisprudência constitucional nacional, acabando por concluir-se o presente estudo com um enquadramento geral do tema e a respetiva posição adotada, mencionando-se jurisprudência e doutrina europeias, de tamanha relevância para o tema a tratar.

## Capítulo I: O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*

O *nemo tenetur se ipsum accusare*, ou seja, a garantia contra a autoincriminação, reconduz-se à faculdade atribuída a todos os cidadãos, no sentido de impedir que estes sejam obrigados a autoinculpar-se, isto é, garante-se que estes possam recusar-se a contribuir com elementos que funcionem como prova para a sua condenação por um determinado crime.<sup>2</sup>

É conferida a qualquer arguido a “liberdade de declaração”. Esta pode ser definida como a possibilidade de este intervir no processo, permitindo-se que este preste declarações, assegurando o seu direito de defesa, mas também de não participar, sendo nulas “as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa”, à luz do artigo 32º, nº8 da CRP, bem como do artigo 126º, nº1 do CPP. Esta última dimensão trata-se do *nemo tenetur se ipsum accusare*. Esta proibição é relativa a informações que influenciem quer a medida da culpa, quer a “culpabilidade”<sup>3</sup>.

Tal como nos diz Manuel da Costa Andrade, o que se pretende é assegurar que o arguido não tenha de fornecer provas que resultem em “desfavor da sua posição”, todavia, se for sua intenção fazê-lo, que seja uma “afirmação esclarecida e livre de autorresponsabilidade”.

De forma lapidar, Sandra Oliveira e Silva define o *nemo tenetur se ipsum accusare* como: um “princípio de promoção processual, proibição de métodos coercivos de interrogatório e direito ao silêncio”<sup>4</sup>.

Ainda que não se trate de um princípio processual escrito e consagrado constitucionalmente, é aceite unanimemente pela doutrina<sup>5</sup> e pela jurisprudência<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Sobre o contexto histórico deste princípio: cfr. PINTO, Lara Sofia, “*Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido. Case study: revelação coativa da password para descriptação de dados - resistance is futile?*” in BELEZA, Teresa Pizarro; COSTA, Frederico de Lacerda da Costa, Prova criminal e Direito de Defesa: Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em Processo Penal, Coimbra: Almedina, 2019, p. 99-104.

<sup>3</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, Sobre as proibições de prova em Processo Penal, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 121.

<sup>4</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo: Considerações em Tomo do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, Coimbra: Almedina, 2019, p. 141 e 148.

<sup>5</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, Sobre as proibições..., Ob. Cit., p. 125-132.

<sup>6</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional nº 418/2013, Processo nº 120/11, 3ª Secção, de 15/07/2013, pela Juíza Relatora Conselheira Catarina Sarmiento e Castro: “O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, não se encontrando expressa e diretamente consagrado no texto constitucional, constitui um corolário da tutela de valores ou direitos fundamentais, com direta consagração constitucional, que a doutrina vem referindo como correspondendo à dignidade humana, à liberdade de ação e à presunção de inocência.”.

Para além disso, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem e a Comissão Europeia têm vindo a abordar o tema, estando implícita a garantia contra a autoincriminação, em geral, no artigo 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, que prevê o direito a um processo equitativo. Do mesmo modo, está também estabelecida, nomeadamente, na vertente do direito ao silêncio, em inúmeros instrumentos internacionais como o Pacto Internacional sobre Direitos Cíveis e Políticos (artigo 14º, nº3, g)) e a Convenção Americana sobre os Direitos Humanos (artigo 8º, nº2, g)).

O artigo 16º da CRP estabelece que esse mesmo diploma não exclui a aplicação de “quaisquer outros (direitos fundamentais) constantes da lei e das regras aplicáveis de Direito Internacional”. Assim, permite-se aplicar os referidos textos no ordenamento jurídico português e, por conseguinte, o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* aí plasmado.

Antes de qualquer outro desenvolvimento, importa mencionar a divergência doutrinária existente atualmente sobre a caracterização do *nemo tenetur se ipsum accusare*: trata-se de um princípio, um direito, um privilégio, uma garantia ou uma prerrogativa?<sup>7</sup>

Vânia Costa Ramos classifica a não autoinculpação como uma prerrogativa que é conferida a um conjunto de indivíduos, incluindo os arguidos de infrações penais ou contraordenacionais, para que possam recusar-se a colaborar no sentido de promover a sua autoincriminação<sup>8</sup>.

Sob outro enfoque, Benja Satula considera tratar-se de um princípio, que apesar de não estar escrito como a maioria, vigora categoricamente, pela sua dimensão ética e axiológica no que toca aos direitos fundamentais plasmados na CRP, nomeadamente, a dignidade da pessoa humana, no âmbito de um Estado de Direito de estrutura acusatória<sup>9</sup>.

Para efeitos do desenvolvimento desta dissertação, acolhe-se a designação de princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, garantia contra a autoincriminação e direito ao silêncio.

---

<sup>7</sup> RAMOS, Vânia da Costa, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova e *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare*- Parte I”, in Revista do Ministério Público, Ano 27, nº 108, outubro-dezembro 2006, p. 133.

<sup>8</sup> RAMOS, Vânia da Costa, Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova ..., Ob. Cit., p. 133.

<sup>9</sup> SATULA, Benja, *Nemo tenetur se ipsum acussare*. Direito ou Princípio, p. 23-24.

## 1. Fundamentos

Como referido, tanto a doutrina como a jurisprudência asseguram a dignidade constitucional do *nemo tenetur se ipsum accusare*. Todavia, sobre os fundamentos que dão origem a esta garantia contra a autoincriminação, a doutrina não é unânime. Há quem a veja como um direito material de liberdade e quem, por outro prisma, a encare como uma garantia processual fundamental<sup>10</sup>.

Sendo um direito substantivo ou material, advém do respeito pela dignidade da pessoa humana, plasmado no artigo 1º da CRP, e, ainda, da liberdade geral de ação, do direito à autodeterminação informacional, e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade e à integridade pessoal, consagrados nos artigos 25º e 26º da CRP<sup>11</sup>.

De entre os direitos substantivos referidos, dá-se particular importância ao princípio da dignidade da pessoa humana, até pela sua consagração no artigo 1º da CRP. Este trata-se de um princípio basilar que compreende os direitos fundamentais de todos os indivíduos. Ora, como refere Sandra Oliveira e Silva, face a este direito como conceito amplo e indeterminado, enfrenta-se o desafio de delimitar e preencher concretamente o seu conteúdo para que possa ser considerado como fonte constitucional da garantia contra a autoincriminação<sup>12</sup>.

Por outro lado, como direito processual, o *nemo tenetur se ipsum accusare* é corolário do Estado de Direito e da estrutura acusatória, nomeadamente, do princípio do processo equitativo, previstos nos artigos 20º, nº4 e 32º, nº2 e nº8 da CRP<sup>13</sup>.

O nosso modelo processual tem um cunho essencialmente acusatório, como plasmado no artigo 32º, nº5 da CRP. Contudo, refira-se que estamos também perante o princípio do inquisitório no que diz respeito ao inquérito, dado que essa fase é do domínio do Ministério Público.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo ..., Ob. Cit., p. 155.

<sup>11</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, CMVM, Coimbra: Almedina, 2009, p. 40.

<sup>12</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo ..., Ob. Cit., p. 157-160.

<sup>13</sup> SILVA, Sandra Oliveira, A Liberdade Contra a Autoincriminação no Processo Penal: breves considerações em torno do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, in Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n.º 80, maio-agosto 2016, p. 121; e RAMOS, Vânia da Costa, Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova ..., Ob. Cit., p. 59.

<sup>14</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, Comentário do Código de Processo Penal à Luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2021, p. 48.

A estrutura acusatória permite reconhecer o arguido como sujeito de direitos, presumivelmente inocente, e digno de proteção e liberdade<sup>15</sup>. Porém, isto não deve ser entendido como um obstáculo ou limitação ao poder de investigação do juiz, na busca pela verdade material. Apenas se pretende consagrar uma participação ativa dos sujeitos processuais, em concreto, do arguido<sup>16</sup>.

Para autores como Figueiredo Dias e Costa Andrade, o fundamento constitucional que está na base da consagração do *nemo tenetur se ipsum accusare* é de natureza fundamentalmente processual, respeitando as garantias de defesa presentes no artigo 32º, bem como o direito a um processo equitativo, do artigo 20º, nº4, nunca descurando, porém, o respeito pela dignidade da pessoa humana e, ainda, a presunção de inocência como concretizações destes direitos fundamentais.<sup>17</sup>

É nesta posição que, por sua vez, é a da doutrina maioritária e da jurisprudência<sup>18</sup>, que nos revemos. No que toca à corrente substantiva, ainda que se reconheça a sua magnitude e importância, entende-se que não basta como fundamento suficientemente concreto.

## 2. Direito ao Silêncio

Ainda que comumente se considere o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* como abrangente do direito ao silêncio, note-se que não devem ser confundidos<sup>19</sup>. De facto, o direito ao silêncio pode considerar-se como o “núcleo quase absoluto” do princípio em causa, mas não o esgota<sup>20</sup>.

Nem este direito, nem a garantia contra a autoincriminação em si mesma, vêm consagrados na CRP. Bem se compreende que este direito não venha previsto constitucionalmente, dado que não poderia funcionar por si só, tendo sempre de estar

---

<sup>15</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, *Nemo tenetur se ipsum accusare* e o direito tributário, in RJJ, ano 144, nº 3989, novembro-dezembro, 2014, p. 125 e 145.

<sup>16</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo ..., Ob. Cit., p. 203-204.

<sup>17</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit, p. 41 -42.

<sup>18</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional nº 695/95, Processo nº1 351/95, de 12/05/1995 pelo Juiz Relator Vítor Nunes de Almeida. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950695.html>

<sup>19</sup> RAMOS, Vânia da Costa, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova ...”, Ob. Cit, p.132.

<sup>20</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia da Costa, O Direito à não Auto-inculpação (*Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare*) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Português, Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 10.

previsto no âmbito do processo penal associado a uma proibição de valoração da prova a que dá origem.

O direito ao silêncio, como um dos direitos de defesa atribuído a qualquer arguido, vem expressamente previsto no artigo 61º, nº1, d) do CP<sup>21</sup>. Este direito compreende em si mesmo, atualmente, uma “proibição de valoração” do silêncio contra o arguido, sustentada por normas como as dos artigos 343º, nº1 e 345º, nº1 do CPP. Do mesmo modo, também se garante que as provas obtidas mediante “tortura ou coação” não possam ser valoradas, para proteção do arguido e da sua integridade física e moral, à luz do plasmado no artigo 126º do mesmo Código.<sup>22</sup>

O conteúdo específico deste direito não é totalmente pacífico entre a doutrina. Autores como Vânia Ramos defendem que o direito ao silêncio compreende mais do que o “sentido comunicacional”<sup>23</sup>. No mesmo sentido, Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade perfilham a ideia de que “o direito ao silêncio e a não se autoincriminar será de aplicar analogicamente sempre que o cumprimento da prestação da informação exponha a pessoa ao perigo de uma perseguição penal”.<sup>24</sup>

Por outro lado, Frederico da Costa Pinto tem uma visão mais restrita deste direito ao silêncio, referindo que este compreende “apenas e só o direito a não responder a perguntas ou prestar declarações sobre os factos que lhe são imputados”, ou seja, “não abrange o direito a recusar a entrega de elementos que estejam em seu poder”.<sup>25</sup>

Ressalve-se que, ainda que tenham conteúdos distintos, a não autoincriminação e o direito ao silêncio são indissociáveis, o que bem se compreende visto que se não se assegurasse o direito ao silêncio do arguido, este seria necessariamente obrigado a revelar informações que poderiam resultar na sua autoinculpação<sup>26</sup>.

Entre nós, a solução de Sandra Oliveira e Silva parece-nos adequada: “o *nemo tenetur* transcende a área nuclear constituída pelo direito ao silêncio, para se estender a

---

<sup>21</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, Comentário do Código de Processo Penal ..., Ob. Cit., p. 50 e 178.

<sup>22</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, *Nemo tenetur se ipsum accusare* e o direito tributário, Ob. Cit., p. 126-127.

<sup>23</sup> RAMOS, Vânia da Costa, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova ...”, Ob. Cit, p.133.

<sup>24</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit, p. 40.

<sup>25</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit, p. 95.

<sup>26</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit, p. 38.

todas as formas de exteriorização do próprio conhecimento sobre os factos”, concluindo-se que estão protegidas todas as formas de “revelação do pensamento controladas pela vontade”, mas já não estarão as “medidas de investigação que incidam sobre o seu corpo”.<sup>27</sup>

Assim sendo, consideramos que a garantia contra a autoincriminação pode valer em diferentes âmbitos. Esta abrange o direito ao silêncio, isto é, a proteção do arguido no que toca, exclusivamente, às declarações que este presta, à luz do pensamento de Frederico Costa Pinto; mas também terá de ter em consideração os outros elementos que este poderá ter de fornecer, concretamente, documentos que possam ser autoincriminatórios.

### 3. Consequências da violação do princípio

Caso não seja garantido o respeito pelo *nemo tenetur se ipsum accusare*, tal produz efeitos no que toca à utilização da prova obtida. Está plasmado no artigo 58º, nº7 do CPP uma proibição de utilização das declarações que tiverem sido prestadas desrespeitando as formalidades processuais, particularmente, do artigo 61º do mesmo Código. Do mesmo modo, no artigo 126º, como já se mencionou, prevê-se uma proibição de valoração dessa mesma prova, caso tenha sido obtida com recurso a meios enganosos ou coercivos.

### 4. Aplicabilidade a pessoas coletivas

Os direitos fundamentais constitucionalmente previstos são comuns a todos os cidadãos, e, quando “compatíveis com a sua natureza”, estendem-se às pessoas coletivas, à luz do artigo 12º, nº2 da CRP.

A aplicabilidade do *nemo tenetur se ipsum accusare* quando falamos de pessoas coletivas não esteve, durante muito tempo, regulada pelo processo penal português, nem assente entre a doutrina. Com efeito, a própria responsabilidade penal das pessoas coletivas para crimes previstos no CP, prevista pelo artigo 11º do mesmo Código, apenas passou a existir a partir de 2007, com a Lei nº 59/2007, sendo que apenas em 2017 se passaram a prever normas processuais sobre este tema.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo ..., Ob. Cit., p. 886.

<sup>28</sup> ANTUNES, Maria João, “A posição processual da pessoa coletiva constituída arguida”, in Revista JULGAR, nº38, Almedina, 2019, p. 2.

Tal como analisado previamente, o fundamento constitucional da garantia contra autoincriminação passa pela existência de um Estado de Direito de estrutura acusatória, que assegura ao arguido os seus direitos fundamentais, impedindo abusos de poder por parte do Estado. Ora, quando se atribui ao arguido o seu estatuto de sujeito processual e se lhe asseguram direitos de defesa, designadamente no artigo 32º, nº2 e nº5 da CRP, falamos de normas constitucionais que pretendem regular e impor limites ao processo penal, não estando relacionadas com a natureza coletiva ou não do sujeito processual<sup>29</sup>.

Destarte, Maria João Antunes refere que “a razão de tal estatuto ser equiparado ao de uma pessoa singular não está na pessoa coletiva em si (...), mas sim na garantia de um processo penal com determinada estruturação”.

Ademais, a pessoa coletiva será sempre representada pela pessoa singular, a quem terá de ser garantida a liberdade de declaração, a que já se fez referência. Assim, perder-se-ia o seu efeito útil se não fosse possível que esta não prestasse declarações, quando tal for compatível com as pretensões do ente coletivo<sup>30</sup>.

Neste sentido, recentemente, a Lei nº 94/2021, de 21 de dezembro, veio alterar o CPP, nomeadamente, o artigo 61º, acrescentando-se um novo número (nº7) em que se estatui que “os direitos e os deveres previstos nos números anteriores são exercidos e cumpridos pela pessoa coletiva ou entidade equiparada, através do seu representante”. Deste modo, assegura-se essa garantia de defesa à pessoa coletiva como à pessoa singular, não existindo, atualmente, quaisquer questões nesse sentido.

Todavia, importa ter em consideração que esta garantia poderá não ser absoluta e concebe-se que possa ser alvo de ponderação em determinadas situações, como veremos. Neste ponto, releva mencionar as entidades de regulação e de supervisão, conceito que retomaremos posteriormente.

Tem sido alvo de bastante controvérsia o alcance desta garantia exatamente por ser um princípio fundamental, mas que pode, em determinados casos e face a outros direitos constitucionalmente consagrados, não vigorar na sua plenitude. Contudo, no

---

<sup>29</sup> ANTUNES, Maria João, Aposição processual da pessoa coletiva constituída arguida, Ob. Cit., p. 28.

<sup>30</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit, p. 97.

reverso, por poder ser posto em causa, pode dar abertura a abusos de poder, por desconfiança, na busca de uma justiça que põe em causa direitos fundamentais.<sup>31</sup>

Face ao raciocínio exposto, importa afirmar que, atualmente, o cerne da questão não passa pelo reconhecimento do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* em qualquer um dos seus corolários, mas nos seus contornos e limites, *in casu*, para o tema a tratar, no âmbito do direito fiscal, e na inspeção tributária, se posteriormente utilizada, em processo-crime, a prova aí obtida, o que será desenvolvido em seguida.

O problema levanta-se então no que toca à obtenção de informação em processos inspetivos tributários, ao abrigo dos deveres de colaboração, e a sua possível posterior utilização num eventual processo penal, no qual o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* deverá ser tido em conta.

Assim, no próximo capítulo procura-se abordar, de forma não muito detalhada, o crime de fraude fiscal. Este trata-se de um crime em relação ao qual as inspeções tributárias desempenham um papel primordial, em especial, no que toca à sua prevenção. Neste âmbito, importa analisar a prestação de informações pelo contribuinte que podem levar à condenação por este crime tributário, bem como a sua importância no nosso ordenamento jurídico.

---

<sup>31</sup> MACHADO, Jónatas, E. M.; RAPOSO, Vera L. C., O direito à não autoincriminação e as pessoas colectivas empresariais, in *Direitos Fundamentais e Justiça*, Ano 3, nº8, julho/setembro, 2009, p. 47.

## Capítulo II: O Crime de fraude fiscal

### 1. Criminalidade económica

O conceito de criminalidade económico- financeira não está assente entre os Estados-Membros, porém, numa conceção ampla, pode ser definida como “toda a forma de crime não violento que tem como consequência uma perda económica ou financeira”<sup>32</sup>.

Este conceito considera-se intrinsecamente ligado, nomeadamente no nosso CPP, com o de “criminalidade altamente organizada”, tal como plasmado no artigo 1º, alínea m) do mesmo. Porém, estas duas formas de criminalidade não se confundem, ainda que o mesmo crime possa pertencer a ambas, ou apenas a uma delas, tendo em conta o contexto e os moldes em que é cometido.<sup>33</sup>

A primeira referência a este conceito surge, em Portugal, com a Lei nº 36/1994, de 19 de setembro, como primeiro mecanismo de “medidas de combate à corrupção e criminalidade económica e financeira”. Tal diploma sofreu diversas alterações até à versão atual, a Lei nº 94/2021, de 21/12<sup>34</sup>.

Com as sucessivas modificações, o legislador, à luz do direito internacional<sup>35</sup>, foi consagrando a ideia fundamental de que, neste tipo de crimes, não se pode permitir que o criminoso lucre com o prática do ilícito criminal e que fiquem em sua posse tais ativos.

A fraude, como conceito económico-financeiro, pode ser definida como “todo o ato intencional de pessoas, individuais ou coletivas, perpetrado com logro que provoca, efetiva ou potencialmente, vantagens para uns ou danos para outros e que violam as boas práticas (económicas) ou a lei”<sup>36</sup>.

Para efeitos do presente estudo, focar-nos-emos no crime de fraude fiscal, previsto e punido pelos artigos 103º e 104º do RGIT.

---

<sup>32</sup> CEJ, Criminalidade Económico-Financeira: A obtenção e a valoração da prova na criminalidade económico-financeira, in *Caderno Especial*, Tomo III, 2013.

<sup>33</sup> COSTA, José de Faria; GODINHO, Inês Fernandes; SOUSA, Susana Aires de, Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 117 e ss.

<sup>34</sup> Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=145&tabela=leis&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=145&tabela=leis&so_miolo=)

<sup>35</sup> Artigo 12º, nº7 da Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional. Disponível em: [https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/instrumentos/convencao\\_nu\\_criminalidad\\_e\\_organizada\\_transnacional.pdf](https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/documentos/instrumentos/convencao_nu_criminalidad_e_organizada_transnacional.pdf)

<sup>36</sup> COSTA, José de Faria; GODINHO, Inês Fernandes; SOUSA, Susana Aires de, Os crimes de fraude e a corrupção..., Ob. Cit., p. 17.

## 2. Direito Penal Tributário

O Direito Penal e o Direito Fiscal (ou Tributário) funcionam como dois ramos independentes do Direito, porém, existem determinadas normas fiscais cujo objetivo será a criminalização das condutas desviantes de receita tributária, sendo por isso compreensível que se cruzem regimes nesses casos.<sup>37</sup>

Deste modo, surge, no âmbito do Direito Penal Secundário, o Direito Penal Tributário, nomeadamente, através do Regime Geral das Infrações Tributárias, que veio regulá-las de forma unitária pela primeira vez, estando em causa tanto crimes como contraordenações.<sup>38</sup> Este Regime foi aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 de junho, e prevê os crimes tributários na sua parte III, título I. Estes podem dividir-se em quatro categorias: crimes tributários comuns, crimes aduaneiros, crimes fiscais e crimes contra a Segurança Social.

O RGIT surge como legislação unificadora das regras processuais relativas às infrações tributárias. Porém, o primeiro diploma a prever autonomamente alguns crimes e contraordenações fiscais, incluindo o crime de fraude fiscal, foi o Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (doravante RJIFNA), previsto pelo DL nº20-A/90, de 15 de janeiro.<sup>39</sup> Este regime veio a ser atualizado pelo DL nº 394/93, de 24 de novembro, antes da sua revogação pelo mencionado RGIT.

## 3. A Fraude Fiscal

Especificamente, importa analisar o crime fiscal de fraude fiscal, previsto nos artigos 103º e 104º do referido diploma, o RGIT, na sua forma simples e qualificada, respetivamente.

Em primeiro lugar, para o crime de Fraude Fiscal simples, no nº1 do artigo 103º consagram-se as 3 condutas que podem ser punidas no âmbito deste crime: a “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável”; a

---

<sup>37</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 23- 25.

<sup>38</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário-sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas como crime tributário*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009, p.33-35.

<sup>39</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*, Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 61.

“ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária”; e a “celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas”.

Tais comportamentos são punidos se visarem “a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”, quando estiverem em causa valores não inferiores a 15 000, 00 € (quinze mil euros), pelo nº2 do mesmo artigo. Caso o valor seja inferior, estamos no âmbito contraordenacional. Por sua vez, no artigo 104º prevêem-se as circunstâncias agravantes do mesmo crime.

Como qualquer crime, a Fraude Fiscal trata-se de um facto típico, ilícito, culposo e punível, que esteja previsto como tal<sup>40</sup>. Concretamente, os crimes tributários têm de estar plasmados numa lei tributária, como é o caso<sup>41</sup>. Nesse sentido, é necessário analisar os seus elementos, o que não se fará, contudo, de forma exaustiva, dado que, tendo em consideração o presente estudo, releva maioritariamente o bem jurídico em causa e a sua proteção.

### 3.1. Tipo objetivo

Iniciando a análise pela ação em si mesma, em regra, podemos estar perante uma ação ou uma omissão. Antes de mais, sublinhe-se que as condutas previstas puníveis estão estabelecidas de forma taxativa, o que se depreende da expressão “tipificadas no presente artigo”.<sup>42</sup>

*In casu*, poderia dizer-se que a conduta é o dever de apresentação e declaração de factos ou valores tributários pelo que essa será a ação, prevista e punida pela norma incriminadora. Todavia, a fraude comporta, no essencial, uma omissão, já que pode considerar-se que se omite a chamada “verdade fiscal”, no âmbito dos deveres de colaboração dos contribuintes.<sup>43</sup>

Assim, concordamos com a parte da doutrina<sup>44</sup>, que considera estar em causa um comportamento omissivo, concretamente, quando falamos de “ocultação ou alteração de

---

<sup>40</sup> Cfr. artigo 18º, nº2, CRP.

<sup>41</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, Ob. Cit., p. 34.

<sup>42</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais...*, Ob. Cit., p. 79.

<sup>43</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, Ob. Cit., p 53-54.

<sup>44</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, Ob. Cit., p. 235.

factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas”, da alínea a), ou de “ocultação de factos ou valores não declarados”, prevista na alínea b).<sup>45</sup>

Por outro lado, a alínea c), referida anteriormente, é uma ação em si mesma. Ainda que estejamos perante a celebração de um contrato simulado, esta será uma ação por se tratar de um negócio jurídico.

### 3.1.1. Bem jurídico

Quanto ao bem jurídico, o tema torna-se bastante complexo, havendo diversas opiniões na doutrina<sup>46</sup>. À luz do defendido por Figueiredo Dias, “um bem jurídico político-criminalmente tutelável existe ali - e só ali - onde se encontre refletido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total (...)”<sup>47</sup>.

Assim, terá de existir a dignidade penal do bem jurídico. Tal como o mesmo autor refere, “os bens jurídicos protegidos pelo direito penal devem considerar-se concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais”<sup>48</sup>. Isto é, os bens jurídicos merecedores de tutela penal têm de estar consagrados na Constituição da República Portuguesa e só assim as condutas que os lesem podem ser criminalizadas.

Ademais, tem de se verificar uma necessidade de tutela penal desse mesmo bem jurídico, nos termos do artigo 18º, nº2 da CRP. Desta exigência resulta que não basta a agressão a um bem jurídico, mas que a sua proteção seja indispensável para o cidadão e para o funcionamento da sociedade, por razões de proporcionalidade e adequação.

Esta é a regra também no âmbito do direito fiscal: as normas fiscais têm de ter em vista a proteção subsidiária de um bem-jurídico reconhecido. Quando estão em causa crimes fiscais, tem sido discutido entre a doutrina qual o bem jurídico que importa proteger.

---

<sup>45</sup> O mesmo se defende no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo nº 1/05.2JFLSB.L1-3, de 18/07/2013, pelo Juiz Relator Rui Gonçalves: “O elemento do tipo “ocultação” na modalidade estabelecida pela alínea b) do n.º 1 do art. 103.º, pressupõe um crime de omissão pura ou própria, na medida em que o tipo objetivo de ilícito se esgota na não realização da ação imposta pela lei.” Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument>

<sup>46</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 172 e 173.

<sup>47</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, Temas básicos da doutrina penal, Coimbra: Coimbra editora, 2001, p. 47.

<sup>48</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, Temas básicos da doutrina penal, Ob. Cit., p. 48.

Concretamente, no ilícito criminal da fraude fiscal, a intenção da norma é, por um lado, a proteção do património do Estado, o Erário Público, porém, por outro, não podemos esquecer a necessidade de se assegurar que são cumpridos os deveres de colaboração dos contribuintes, no que ao sistema fiscal diz respeito.

Tal como nos diz Germano Marques da Silva, “o objeto do crime é por uma parte o património tributário do Estado, enquanto bem jurídico tutelado, e por outro os deveres de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal, que constituem o objeto da ação”<sup>49</sup>.

Neste sentido, podem analisar-se três modelos, consoante o que poderá ser considerado como objeto de tutela da norma: o patrimonialista, o funcionalista e o misto.

No que ao primeiro diz respeito, tem-se como principal objeto a receita fiscal obtida para o Estado, através dos impostos, e pretende assegurar-se que se arrecada a sua totalidade. Assim, nesta perspetiva, estamos perante um crime de dano, em que tem de existir, de facto, uma lesão do património fiscal Estadual. Trata-se de um crime em que se pune o desvalor do resultado.<sup>50</sup>

Em sentido contrário, temos o modelo funcionalista que se foca predominantemente no incumprimento dos deveres de colaboração dos contribuintes em relação à Administração Tributária. De acordo com este arquétipo, o perigo ou efetiva lesão que se pretendem evitar não serão em relação ao Erário Público, mas à credibilidade das declarações do contribuinte. Neste caso, temos um crime formal, em que se pune o desvalor da ação.

Por fim, de acordo com o modelo misto, também conhecido como compromissório, tem-se por objeto tanto o interesse patrimonial como a colaboração do contribuinte, no sentido da transparência, lealdade e verdade fiscais.

Este último modelo corresponde ao adotado para o crime de fraude fiscal no RJIFNA, no seu artigo 23º. Nesta norma previa-se um elemento subjetivo específico, na expressão “com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial indevida”. Ou seja, criminalizavam-se determinadas condutas que colocariam em causa os valores de verdade e transparências exigidos aos contribuintes, mas também se previa a intenção

---

<sup>49</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, Ob. Cit., p. 230 e ss.

<sup>50</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais...*, Ob. Cit., p. 68 e ss.

de causar dano ao património público, que não preenchia o tipo objetivo em si, mas estava pressuposto por este pela previsão do elemento específico referido.<sup>51</sup>

Tal como referem Manuel da Costa Andrade e Jorge de Figueiredo Dias, “à falsidade tem de acrescer a intenção de produzir o resultado lesivo sobre o património fiscal”, o que nos leva a entender que estamos no âmbito de uma solução compromissória.<sup>52</sup>

Segundo Susana Aires de Sousa, porém, o legislador, no RGIT, não consagra essa intenção especificamente. Na perspetiva desta autora, o bem jurídico do crime de fraude fiscal, tal como está previsto hoje no artigo 103º, é maioritariamente patrimonial, ou seja, pretende proteger-se o património do Estado na dimensão da sua receita tributária<sup>53</sup>.

De acordo com a mesma, ainda que o conceito de “Património Estadual” seja bastante complexo e de difícil definição, podemos olhá-lo como “um bem jurídico coletivo cuja titularidade pertence à comunidade, por meio do Estado que se compromete a realizar uma gestão adequada e a prosseguir objetivos económicos e sociais reconhecidos como fundamentais pela sociedade”. Assim sendo, com a intenção de proteção do Erário Público, como o bem jurídico em causa, previne-se a generalização da conduta e a ofensa a um património coletivo.

Pessoalmente, partilhamos da opinião de Nuno Pombo, isto é, que o legislador optou, atualmente, por um modelo misto, tomando em consideração tanto o património Estadual como os deveres de colaboração, ou seja, os valores de verdade e transparência exigidos aos contribuintes.<sup>54</sup>

Entre nós, não nos parece que, no âmbito deste crime, apenas esteja em causa o Património Estadual, ou que este seja o seu único foco. A Fraude Fiscal trata-se de um crime bastante complexo que toma em consideração não apenas as receitas tributárias, mas em que se valorizam e protegem os valores de verdade e transparência, exigidos a qualquer contribuinte, neste âmbito, e sem os quais não seria possível o funcionamento eficaz do sistema fiscal. Com efeito, não se criminalizam todos os comportamentos que

---

<sup>51</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel de Costa, O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações), *in* Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, nº1, janeiro-março 1996, p. 80 e ss.

<sup>52</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel de Costa, O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português..., Ob. Cit., p. 87.

<sup>53</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 299.

<sup>54</sup> POMBO, Nuno, A Fraude Fiscal..., Ob. Cit., p. 278 e ss.

ponham em perigo a arrecadação das receitas tributárias, mas apenas os tipificados, que constituem violações das obrigações acessórias, plasmadas no artigo 31º, nº2, bem como dos deveres de boa-fé e colaboração, do artigo 59º, nº2 e nº4 da LGT.

A jurisprudência tem também feito a distinção entre estes três arquétipos dogmáticos relativamente ao crime de fraude fiscal, nomeadamente, num Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa<sup>55</sup>, e tem apontado no mesmo sentido do referido autor. À luz do mencionado Acórdão, o modelo atual seguido pelo RGIT será misto: “o dano patrimonial, sendo formalmente estranho ao tipo (objetivo), acaba por ganhar relevância como referente necessário de um específico e típico momento subjetivo.” Tal indica que, ainda que se valorize o fator patrimonial que é posto em causa e a sua necessária proteção, “todas as condutas relevam de um mesmo significado material-típico: todas configuram atentados aos valores da verdade e da transparência.”

Relativamente ao modo de agressão do bem jurídico, podemos ainda distinguir os crimes como de perigo ou de dano. Nos primeiros, “a realização do tipo basta-se com a mera colocação em perigo do bem jurídico”; nos segundos, é necessária a “efetiva lesão do bem jurídico”<sup>56</sup>.

Face ao exposto, e como vimos, basta que a conduta seja adequada a causar “a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias”, de uma das três formas previstas nas alíneas do mesmo artigo 103º. Isto é, não se prevê uma necessária e efetiva lesão do bem jurídico, portanto podemos considerar que estamos perante um crime de perigo.<sup>57</sup>

Neste ponto, merece menção a parte da doutrina<sup>58</sup> que defende os crimes de aptidão, como integrantes dos crimes de perigo. Especificamente, os crimes de aptidão como crimes de perigo abstrato-concreto.

---

<sup>55</sup> Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Processo nº 1/05.2JFLSB.L1-3, de 18/07/2013, pelo Juiz Relator Rui Gonçalves.

Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497ecc/801de67a3093577580257be9003309a3?OpenDocument>

<sup>56</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 71

<sup>57</sup> SILVA, Germano Marques da, Direito Penal Tributário..., Ob. Cit., p. 231.

<sup>58</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 73 e ss.

Nos crimes de aptidão “o fundamento do ilícito é a idoneidade ou aptidão da conduta, reconhecível *ex ante*, para a lesão ou colocação em perigo do bem jurídico”, sem que tenha de existir necessariamente “a produção efetiva do resultado de perigo concreto ou lesão- *ex post*”<sup>59</sup>.

Ora, na norma relativa à fraude fiscal, já que se utiliza a expressão “suscetíveis de causarem”, parece ser claro que a opção legislativa é no sentido de que basta existir perigosidade e probabilidade de diminuição das receitas face aos comportamentos previstos, não havendo a necessidade de, de facto, tal suceder.

Quanto ao autor (do crime)<sup>60</sup>, podemos estar perante crime comuns ou crime específicos próprios ou impróprios. Para Nuno Pombo, este crime pode ser considerado um crime comum, dado que da leitura da norma não se depreende qualquer limitação relativa à autoria, não se exigindo qualidades especiais do infrator, mas apenas que haja alguma vantagem patrimonial considerável para o mesmo<sup>61</sup>. Da mesma forma, na opinião deste Autor, não pode considerar-se que os interesses protegidos pela norma incriminadora apenas possam ser postos em causa pelo sujeito passivo da relação jurídica em questão.

Ainda assim, existem Autores, como Augusto Silva Dias<sup>62</sup>, que consideram este crime específico, pela necessidade da intervenção do contribuinte, existindo um “elemento objetivo não escrito”.<sup>63</sup>

Em nossa opinião, e à luz do referido, no caso de estarmos perante a situação prevista nas alíneas a) e b) do nº1 do artigo a ser analisado, em que se preveem omissões, estão em causa crimes específicos, “uma vez que só poderá ser autor aquele que tem o especial dever de cumprir a obrigação da declaração”.<sup>64</sup>

De acordo com este raciocínio, na conduta prevista na alínea c), estamos perante um crime comum. No caso da simulação, se o negócio simulado é praticado por dois

---

<sup>59</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 75.

<sup>60</sup> Cfr. Artigo 26º do Código Penal (sobre o conceito de autoria).

<sup>61</sup> POMBO, Nuno, A Fraude Fiscal..., Ob. Cit., p. 56 e ss.

<sup>62</sup> Para este autor é um crime específico: “não pode ser cometido por quem não é sujeito passivo da relação tributária e não está, portanto, obrigado ao preenchimento da declaração anual de rendimentos para efeitos de IRS (e a outras obrigações fiscais)”- Parecer de Augusto Silva Dias, do citado Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18/07/2013.

<sup>63</sup> POMBO, Nuno, A Fraude Fiscal..., Ob. Cit., p. 58.

<sup>64</sup> GONÇALVES, Rui Miguel Marques, Fraude fiscal e branqueamento de capitais (Prefácio do Professor Doutor Manuel da Costa Andrade), Porto: Almeida & Leitão, Lda., 2ª edição, 2009, p. 62.

agentes, não fará sentido que apenas o contribuinte seja considerado autor. O crime terá sido praticado em coautoria por ambos<sup>65</sup>.

No que à tentativa deste crime diz respeito, esta não é passível de ser punida. À luz do artigo 23º, nº1 do Código Penal, “a tentativa só é punível se ao crime consumado respetivo corresponder pena superior a três anos de prisão”. Ora, se ao crime de fraude fiscal consumado, na sua forma simples, apenas se atribui “pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias”, não parece existir lugar à punição da tentativa.

Note-se, porém, que o legislador poderia ter previsto especificamente a tentativa para este crime, como fez, a título de exemplo, para o crime de Burla Tributária, previsto no artigo 87º do mesmo Regime e com a mesma moldura penal.<sup>66</sup> Foi a escolha do legislador não o fazer, o que levanta algumas questões no que toca à congruência da legislação penal tributária.

Todavia, tal bem se compreende, visto que, se estamos perante um crime de perigo, concretamente, de aptidão, como discutido anteriormente, e esse já constitui uma tutela antecipada do bem jurídico, punir a tentativa seria, em nossa opinião, uma antecipação excessiva.

Perante o estatuído, podemos concluir pela essencialidade do bem jurídico em causa, isto é, tanto o património Estadual como a verdade e transparência fiscais são de tal forma fundamentais para o nosso ordenamento jurídico que o legislador consagrou que basta a aptidão do comportamento- a mera suscetibilidade das condutas “causarem diminuição das receitas tributárias”- para que se possa punir o agente. Ou seja, estabeleceu-se uma tutela antecipada, pela indispensabilidade de proteção do bem jurídico, em que a norma incriminadora não prevê uma efetiva lesão.

### 3.2. Tipo subjetivo

A fraude fiscal trata-se de um facto típico e ilícito, como referido, mas terá de ser, igualmente, fruto da vontade livre e esclarecida de um agente. Assim, importa fazer referência ao tipo subjetivo deste crime.

Nos termos do artigo 13º do CP, “só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência”, portanto, já que este crime não se

---

<sup>65</sup> SOUSA, Luís dos Milagres, *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*, Coimbra: Almedina, 2010, p. 40.

<sup>66</sup> SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais...*, Ob. Cit., p. 100.

encontra previsto na forma negligente, não poderá ser punido nessa dimensão. Assim, cumpre aferir a existência de dolo na norma que prevê a fraude fiscal.

O dolo apresenta três modalidades, previstas no artigo 14º do CP: o dolo direto, o dolo necessário e o dolo eventual. Para além disso, o dolo também se distingue entre dolo genérico e dolo específico.

A questão principal, no âmbito do tipo subjetivo do crime de fraude fiscal, prende-se com saber se tal elemento pertence ao dolo do tipo ou se se trata de um elemento específico. Nesse sentido, merece especial atenção a expressão “*que visem*” utilizada pelo legislador neste artigo, já que é esta que causa divergências doutrinárias.

Para Autores como Nuno Pombo, Paulo Dá Mesquita e Figueiredo Dias, estamos perante um crime de resultado cortado, em que, para além do tipo objetivo, para se preencher o tipo subjetivo é necessário um elemento específico. Por outro lado, Silva Dias atribui a expressão em causa a uma “aptidão objetiva” que seria sempre incluída no dolo do agente.<sup>67</sup>

Entre nós, e face ao defendido por Susana Aires de Sousa, defendemos que o artigo não exige um especial elemento relativo ao tipo subjetivo. A expressão adotada pelo legislador surge no sentido de serem condutas que sejam aptas/adequadas a causar uma diminuição das receitas tributárias, e não de obrigar a que exista uma especial vontade do agente para esse fim. Assim sendo, o dolo do agente esgota-se na realização do tipo objetivo, não tendo autonomia em relação a esse.<sup>68</sup>

Como se refere anteriormente, este trata-se de um crime de aptidão. Assim sendo, a idoneidade das condutas previstas a causar prejuízo à receita estadual corresponde ao tipo objetivo, mas tem de ser prevista pelo agente no âmbito do tipo subjetivo.<sup>69</sup>

#### 4. Fraude fiscal qualificada

O crime de fraude fiscal, na sua forma qualificada, vem plasmado no artigo 104º do RGIT, como já se referiu. Punem-se as condutas especialmente gravosas, previstas de

---

<sup>67</sup> POMBO, Nuno, A Fraude Fiscal..., Ob. Cit., p. 200 e ss.

<sup>68</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 93 e ss.

<sup>69</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 95.

forma taxativa, quando cumuladas, com uma pena de prisão de um a cinco anos, no caso de pessoas singulares, ou de multa de 240 a 1200 dias, para pessoas coletivas.

No seguimento da análise feita anteriormente, cabe apenas mencionar os aspetos que conferem a qualificação e a especialidade relativa ao crime de fraude fiscal simples.

Em primeiro lugar, no que toca ao elemento objetivo, o legislador impõe que, para além das condutas previstas no artigo 103º, o agente pratique duas ou mais das circunstâncias previstas neste artigo de forma taxativa.

De especial importância, sublinha-se o nº2 do mesmo artigo em que se autonomiza uma circunstância específica: a utilização de faturas ou documentos equivalentes falsos. Poderia levantar-se a questão da eventual semelhança deste número com a alínea c) do nº1 do artigo anterior, porém, estas não se confundem. Na referida alínea está em causa um negócio simulado, ou seja, prevê-se, de facto, uma qualquer transação; enquanto que, na situação prevista no nº2 do artigo 104º tal não é necessário, pode acontecer que a operação nem sequer tenha existido ou tenha sido relativa a pessoas diferentes das declaradas.

Apesar de poder haver dúvidas quanto o limite quantitativo do artigo 103º e a sua aplicação no caso do crime qualificado, tem sido entendido que o mesmo também vigora para as condutas previstas no artigo 104º já que este se refere aos mesmos factos do crime na sua forma simples.<sup>70</sup> Ademais, defende-se que, dado que este artigo prevê a qualificação e o conseqüentemente agravamento das penas previstas, não poderá funcionar com um escape para se punir outras condutas que não estavam previstas anteriormente.<sup>71</sup>

Ainda quanto ao tipo objetivo, importa retomar a discussão sobre o bem jurídico em causa nesta incriminação. Este artigo 104º confirma o que foi dito anteriormente quanto à adoção de um modelo misto por parte do legislador. Para além da intenção de proteção do Erário Público, concretamente, nas alíneas a) e e) do seu nº1, referem-se condutas que põem em causa os deveres de transparência e verdade fiscais, impostos ao contribuinte, o que dará força à corrente da doutrina que defende a solução mista, com a qual concordamos.

---

<sup>70</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário...*, Ob. Cit., p. 237.

<sup>71</sup> POMBO, Nuno, *A Fraude Fiscal...*, Ob. Cit., p. 216.

Quanto ao elemento subjetivo, do mesmo modo que se prevê para a forma simplificada deste crime, é necessário que o agente tenha consciência e vontade de realizar tais condutas com idoneidade de diminuição das receitas tributárias estaduais, e não apenas que estas se verifiquem.<sup>72</sup>

No que à participação diz respeito, não há dúvidas que poderá punir-se o auxílio de terceiros, que está, nomeadamente previsto nas alíneas a), c), e) e g) do artigo em causa.<sup>73</sup>

No caso da fraude fiscal qualificada, pune-se a tentativa, dado que a moldura penal prevista é entre um e cinco anos e, assim, está de acordo com o exigido no artigo 23º do CP, para o qual remete o artigo 3º, nº1, a) do RGIT.

---

<sup>72</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 119.

<sup>73</sup> SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais..., Ob. Cit., p. 119 e 120.

### Capítulo III: O Procedimento tributário

O procedimento tributário pode ser definido a partir de uma perspectiva formal ou substancial. De acordo com a primeira, o procedimento será regulado por um conjunto de regras pré-estipuladas, legais ou constitucionais, que são seguidas por parte da Administração Tributária. Por outro lado, na vertente substancial considera-se tratar-se de um processo composto por um único ato.<sup>74</sup>

Tem sido adotada uma corrente, nomeadamente por Joaquim Rocha, que engloba esta dupla dimensão em que se define procedimento tributário como “o conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais”.<sup>75</sup>

Os conceitos de procedimento e processo não são totalmente coincidentes, mas cruzam-se em alguns pontos. Entre outros, cumpre mencionar que ambos têm de estar regulados por normas jurídicas pré-definidas; têm carácter público e são caracterizados pela importância dada ao princípio do contraditório no seu âmbito.<sup>76</sup>

Porém, mais do que as semelhanças, é fundamental apontar as suas diferenças. No que toca à previsão legal, não existe nenhuma distinção propriamente dita, apenas se prevê os atos que compreendem cada um, procedimento e processo, nos artigos 44º e 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante CPPT), respetivamente.

De uma forma geral, podem distinguir-se porque “o procedimento será a forma típica de exteriorização da vontade dos poderes legislativo e administrativo, enquanto o processo será a forma típica de exteriorização de vontade do poder jurisdicional”<sup>77</sup>.

No procedimento tributário, entre outros princípios, vigora o princípio do inquisitório, previsto no artigo 58º da LGT, em contraposição ao princípio do dispositivo, consagrado para o processo civil de forma geral. Deste modo, à luz do referido artigo, prevê-se a obrigatoriedade de a Administração Tributária realizar todas as diligências necessárias em prol do “interesse público” e da “descoberta da verdade material”,

---

<sup>74</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 5ª Edição, 2014, p. 85 e 86.

<sup>75</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 87-89.

<sup>76</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 90.

<sup>77</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 91.

independentemente da vontade ou iniciativa do autor do pedido, mesmo que estas lhe sejam favoráveis, e estando as partes envolvidas sujeitas a um dever de cooperação.<sup>78</sup> Assim, bem se compreende que a Administração Tributária tenha um dever de inquirir, como corolário deste princípio do inquisitório.

Este princípio funciona como “garante da efetividade do princípio da legalidade fiscal”<sup>79</sup>. Este último, que pode ser deduzido do artigo 103º, nº2 e nº3 da CRP, decorre do princípio da legalidade da Administração, que está previsto no artigo 266º, nº2 do mesmo diploma.

Para efeitos do presente estudo, daremos especial enfoque ao procedimento tributário, na sua forma específica de procedimento de inspeção tributária. Nos termos do artigo 54º, nº1, a) da LGT, o procedimento tributário pode incluir “ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária”.

#### 1. O Procedimento de Inspeção Tributária

O Procedimento de Inspeção Tributária encontra-se previsto no Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante RCIPT), do Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de dezembro. Este tem natureza informativa e é dos tipos de procedimentos tributários de maior relevância.

Tal como plasmado no artigo 2º, nº1, do referido Regime, o “procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.”. Mais a mais, no nº2 prevêem-se os atos que a administração tributária pode realizar nesse âmbito.

Realce-se que existem diversos tipos de procedimentos, que podem ser distinguidos com base nas suas finalidades, no âmbito de abrangência material, na sua propulsão ou impulso ou, ainda, no lugar de realização. Este é um aspeto bastante relevante dado que dará origem a incidências jurídicas distintas, se, por exemplo, estivermos um procedimento interno ou externo.<sup>80</sup>

Uma inspeção tributária externa é, tendencialmente, irrepetível. Isto significa que só poderá acontecer uma vez no que diz respeito a um determinado sujeito, período e

---

<sup>78</sup> MATOS, Pedro Vidal, O princípio do inquisitório no Procedimento Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2010, p. 45 e ss.

<sup>79</sup> MATOS, Pedro Vidal, O princípio do inquisitório no Procedimento Tributário, Ob. Cit., p. 66.

<sup>80</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 168 e 169.

imposto, salvo se for “fundamentada em factos novos” e tal for a decisão do dirigente máximo do serviço, à luz do artigo 63º, nº4 da LGT.<sup>81</sup>

### 1.1. Competência

As entidades da Autoridade Tributária e Aduaneira competentes para a realização dos atos de inspeção vêm previstas no artigo 16º do RCPIT e são: a Unidade dos Grandes Contribuintes; as direções de serviços de inspeção tributária; e as unidades orgânicas desconcentradas.

Esta trata-se da competência abstrata, porém, para a inspeção tributária poder ter lugar é também necessária uma autorização concreta, nos termos do artigo 46º. Caso tal seja cumprido, os visados podem opor-se legitimamente à inspeção.

### 1.2. Tramitação

Este procedimento é composto por quatro fases: a fase preliminar; a comunicação prévia; a prática dos atos de inspeção; e as consequências do procedimento concretizadas no direito de audição e relatório final.<sup>82</sup>

Para dar início ao procedimento de inspeção existe um trabalho preparatório que passa por um planeamento abstrato, seguido da seleção e identificação dos sujeitos a ser inspecionados e uma preparação da inspeção em si mesma.

O passo seguinte é a comunicação ao visado de que será alvo de tal procedimento, o que acontece nos termos dos artigos 37º e 38º. Se estivermos perante uma inspeção externa, o procedimento deve ser notificado ao sujeito passivo ou outro obrigado tributário com o mínimo de cinco dias de antecedência, tal como prevê o artigo 49º. No entanto, existem casos em que tal notificação não é devida, dando origem a uma inspeção surpresa, como prevê o artigo 50º, nº1.

Iniciando-se a inspeção propriamente dita, importa mencionar os atos inspetivos em si, nas suas dimensões material, espacial e temporal. No que à primeira diz respeito, a Autoridade Tributária apenas pode realizar a sua atividade dentro dos limites previstos na lei, nomeadamente nos artigos 28º e 29º do RCPIT e 63º da LGT, respeitando sempre a proporcionalidade e adequação exigidas. Já no que toca as outras duas dimensões, as

---

<sup>81</sup> MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, 2012, Coimbra: Almedina, p. 214 e ss.

<sup>82</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 174 e ss.

regras relacionadas com o local da inspeção estão plasmadas no artigo 34º e com o horário desses mesmos atos no artigo seguinte.<sup>83</sup>

Por último, relativamente às consequências do procedimento de inspeção, na vertente do direito de audição, após os atos inspetivos, há então lugar a um relatório que deve ser notificado à entidade inspecionada, nos termos do artigo 60º, e essa poderá então pronunciar-se sobre o mesmo, de forma escrita ou oral.

Veja-se, porém, que o relatório referido não terá efeitos vinculativos por si mesmo. Tal apenas acontecerá se o visado solicitar ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira o sancionamento das conclusões do mesmo relatório, à luz do artigo 64º.

### 1.3. Prazos

No que diz respeito a prazos, a inspeção deve ter a duração máxima de seis meses a partir da notificação de início, pelo nº2 do artigo 36º, e poderá ser prorrogada por dois períodos de três meses, nos casos previstos no nº3 da citada norma.

### 1.4. Princípios

Este procedimento de inspeção respeita os princípios plasmados nos artigos 5º a 9º do RCPIT, e são eles: a verdade material, a proporcionalidade, o contraditório e a cooperação. Estes constituem, assim, as regras organizadoras da atuação da ação fiscalizadora.

Para além disso, é necessário fazer referência ao princípio da prossecução do interesse público, como princípio estruturante do Direito Administrativo<sup>84</sup>, e, igualmente, como exigência dos artigos 55º e 58º da LGT, regime que se aplica subsidiariamente no procedimento<sup>85</sup>. Nesse sentido aponta também o artigo 266º, nº1 e 269º da CRP.

Quanto a este importa realçar a sua não incompatibilização com os interesses privados dos contribuintes, ou seja, a obrigatoriedade da prossecução do interesse público não invalida a proteção dos interesses individuais, deve, aliás, existir uma harmonização.

---

<sup>83</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 179 e ss.

<sup>84</sup> Mais desenvolvimentos sobre este tema: cfr. MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2014, p. 40 e ss.

<sup>85</sup> Artigo 4º, a) do RCPIT.

Como nos dizem Jónatas Machado e Paulo da Costa, “uma justa consideração destes direitos e interesses e um adequado equilíbrio entre eles e o interesse público é, em si mesmo, um objetivo de relevo público constitucional”.<sup>86</sup>

Ainda no que toca a este princípio, há que estabelecer a sua relação com a discricionariedade que é atribuída à Administração no âmbito das inspeções tributárias. Não podem confundir-se estes dois conceitos: se é verdade que a AT tem a liberdade de tomar as medidas que considerar mais adequadas à atividade inspetiva casuisticamente na descoberta da verdade material, não se pode descurar que esta está limitada pelo princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado.<sup>87</sup>

Assim, de acordo com Paulo Marques, “a administração não tem qualquer disponibilidade ou irrenunciabilidade sobre esses interesses (públicos inalienáveis), no sentido de que lhe incumbirá sempre zelar pela sua prossecução, no estrito cumprimento da legalidade”.

#### *1.4.1. Princípio da verdade material*

À luz do princípio da verdade material pretende-se obter a verdade material dos factos tributários relevantes, ou seja, “não pode nem deve a Administração tributária limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo”<sup>88</sup>.

Atribui-se à entidade responsável pela inspeção o dever de realizar todas as diligências que considerar fundamentais para o apuramento da verdade e para prevenir e combater a fraude e a evasão fiscal.<sup>89</sup>

Quando mencionamos este princípio, do artigo 6º do RCPIT, é necessário fazer referência à questão da prova, em sede de inspeção tributária, e sobre quem recai o seu ónus. Em resposta a tal temos o artigo 74º da LGT, em que se estabelece que terá de provar um determinado facto, quem o invoque. Ademais, no artigo 75º da LGT consagra-

---

<sup>86</sup> MACHADO, Jónatas E. M.; DA COSTA, Paulo Nogueira, Curso de Direito Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 2ª edição, 2012, p. 451.

<sup>87</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2014, p. 54 e ss.

<sup>88</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRAS, João Damião, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado, p. 25-29.

<sup>89</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2014, p. 63 e ss.

se uma presunção de veracidade e de boa-fé por parte dos contribuintes, que pode cessar em certos casos, previstos no n.º2.

#### *1.4.2. Princípio da proporcionalidade*

Este princípio concretiza que a intervenção inspetiva deve ser levada a cabo com o mínimo de intromissão possível, com base em 3 ideias: adequação, equilíbrio e indispensabilidade. Isto é, exige-se uma intervenção, por parte da administração tributária que seja apropriada para o objetivo, com base numa ponderação de custos e benefícios para os sujeitos envolvidos e que seja feita apenas na medida do estritamente necessário.<sup>90</sup>

Também encontramos menção a este princípio no artigo 63º da LGT, n.º4: “O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir”.

Note-se que a violação deste princípio não comporta “efeitos invalidantes quanto ao ato final que vier a resultar na sequência do procedimento inspetivo (ou seja à liquidação)”<sup>91</sup>.

#### *1.4.3. Princípio do contraditório*

De acordo com este princípio, permite-se que os sujeitos inspecionados possam participar no processo, dando-lhes o direito de se pronunciarem sobre os factos relevantes, de forma positiva ou negativa. Deste modo, este princípio funciona como um direito de defesa que se concretiza na obtenção da informação e posterior oportunidade de reação.<sup>92</sup>

Para autores como Rui Duarte Morais, o artigo que prevê este princípio é pouco claro: o sujeito passivo alvo de inspeção tem direito ao contraditório, porém, pelo n.º2, tal “não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, a operacionalidade e a eficácia que se lhes exigem”. Assim, para este, todo o procedimento de inspeção está baseado numa lógica de colaboração do inspecionado, e não exatamente de contraditório.

Este autor refere então que não está claro se é possível que o visado da inspeção possa pedir diligências complementares, ou exercer o seu contraditório de forma plena. Efetivamente, não está prevista uma fase, à semelhança da fase de instrução no processo

---

<sup>90</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária ..., Ob. Cit, p. 139 e ss.

<sup>91</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRAS, João Damião, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária ..., Ob. Cit., p. 32.

<sup>92</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária ..., Ob. Cit, p. 145 e ss.

penal, que consiga garantir este direito. O sujeito passivo (ou obrigado tributário) apenas pode participar no processo diretamente, concretamente na decisão final, através do direito de audição prévia, previsto no artigo 60º da LGT e no artigo 60º do RCPIT.<sup>93</sup>

#### *1.4.4. Princípio da cooperação*

O artigo 59º da LGT consagra o princípio da colaboração, de forma genérica, para o procedimento administrativo tributário. Igualmente, no artigo 9º, nº1 do RCPIT, que se concretiza no artigo 48º do mesmo regime, prevê-se um dever de cooperação mútuo entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou outros alvo desta.

No artigo 10º do referido diploma está plasmada a consequência da falta de tal cooperação: a aplicação de métodos indiretos de tributação. Tal poderá ser aplicado tanto aos sujeitos passivos como aos restantes possíveis obrigados tributários, e não são as únicas repercussões passíveis de ser atribuídas, designadamente, pode ser atribuída uma coima, como estabelecido no artigo 113º do RGIT. Do mesmo modo, está prevista no artigo 32º do RCPIT a possibilidade de o agente incorrer em responsabilidade disciplinar contraordenacional ou criminal, como se verá em seguida.

## 2. Os deveres de colaboração dos contribuintes

Quando falamos em Direito Tributário estamos sempre perante uma relação jurídico-tributária que, como qualquer vínculo jurídico, está baseada em princípios constitucionais e processuais que têm de ser atendidos, tais como a legalidade<sup>94</sup>, a título de exemplo. Estamos perante dois sujeitos, um ativo e um passivo, que são a Administração Tributária e o contribuinte, respetivamente<sup>95</sup>. Aos contribuintes é atribuído um conjunto de garantias pela própria CRP, no seu artigo 103º, nº2, e também pela LGT, no seu artigo 54º.

Nas relações tributárias temos uma obrigação principal pecuniária e algumas obrigações acessórias. A obrigação principal consiste essencialmente no pagamento de impostos e taxas ao Estado, para que se consiga arrecadar receita, com o objetivo de se satisfazer o interesse público. As obrigações acessórias previstas nesta matéria

---

<sup>93</sup> MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 224-226.

<sup>94</sup> Cfr. artigo 266º da CRP e artigo 55º da LGT.

<sup>95</sup> Artigo 18º, nº1 e nº3 da LGT.

concretizam-se, nomeadamente, nos deveres de colaboração e estão previstas no artigo 31º, nº2 da LGT, bem como no artigo 59º, nº4 da mesma Lei.

Note-se, todavia, que nem sempre tem de estar prevista uma obrigação principal para que se imponham deveres de colaboração. Isto significa que, por exemplo, se existir uma isenção de pagamento de um determinado tributo, tal não implica que o contribuinte não esteja obrigado a cooperar da mesma forma.<sup>96</sup>

Está plasmado no já referido artigo 59º da LGT um dever de cooperação mútua (nº1), bem como uma presunção de boa-fé de ambas as partes (nº2). Da mesma forma, enunciam-se no seu nº3 algumas obrigações impostas à Administração Tributária como forma de colaboração, que correspondem ao princípio consagrado no artigo 266º, nº2 da CRP.<sup>97</sup>

De acordo com o artigo 31º da LGT, os contribuintes estão obrigados à “apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”; e, pelo artigo 59º, nº4 da mesma Lei, ao “cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como as relações económicas que mantenham com terceiros.”.

Deste modo, percebemos que as obrigações acessórias se dividem no fornecimento de documentos ou informações e na prestação de esclarecimentos. Ora, esta distinção é essencial, dado que, face a cada um destes deveres estão associadas diferentes particularidades, como veremos.

Mais a mais, merece menção que estes deveres de colaboração podem ser impostos a terceiros<sup>98</sup>, em virtude de um dever de contribuir que é imposto a todos. Paulo Marques afirma que “o dever de informação que impede sobre terceiros constitui um vínculo jurídico que se enquadra justamente no dever genérico de colaboração”.<sup>99</sup>

No setor tributário, entre outros, as autoridades de controlo e vigilância recorrem a mecanismos que extravasam os fornecidos pelo processo penal, sendo crucial a

---

<sup>96</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRAS, João Damião, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária ... Ob. Cit., p. 38.

<sup>97</sup> AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário: LGT e RAT, in Coleção Códigos Anotados e Comentados, Lisboa: Lexit, 2016, p. 171 e ss.

<sup>98</sup> Definido nos termos do artigo 18º, nº4, b) da LGT.

<sup>99</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária ..., Ob. Cit, p. 154 e ss.

colaboração dos contribuintes, estando, por conseguinte, previstos deveres dessa natureza no âmbito de um procedimento tributário.<sup>100</sup>

Nesse sentido, importa ainda mencionar, para além do já mencionado artigo 9º do RCPIT, o princípio da colaboração da Administração com os particulares, previsto no artigo 7º do Código de Procedimento Administrativo, bem como o artigo 60º do mesmo diploma, em que se consagra, genericamente, o dever de colaboração dos particulares face à Administração.

Note-se que as obrigações em causa são um dever jurídico, contudo, há casos em que a recusa será legítima e estes estão consagrados, além do já mencionado artigo 10º do RCPIT, no artigo 89º do CPA, e no artigo 63º, nº4 do mesmo diploma, quando seja no âmbito de uma ação de fiscalização.<sup>101</sup>

Porém, quando não se está perante um desses casos, o seu incumprimento comporta consequências. Se o procedimento tiver sido iniciado pela Administração e não existir colaboração, esta fica obrigada a investigar os factos que respeitem à decisão, à luz do referido princípio do inquisitório, dos artigos 58º da LGT e 91º, nº2 do CPA.

Para além disso, existem consequências para o contribuinte que decida não colaborar, plasmadas no artigo 32º, nº2 do RCPIT. Estas podem surgir no âmbito fiscal, com a possibilidade de uma avaliação indireta, nos termos do artigo 87º; no âmbito penal, através de uma acusação por crime de desobediência, do artigo 348º do CP; ou no âmbito contraordenacional, pela aplicação de uma contraordenação, por força do artigos 113º, 116º, 117º, 119º e 120º do RGIT.

Por outro lado, se tiver sido o interessado a requerer o procedimento e não cooperar, este termina, pelo nº3 do mesmo artigo 91º do CPA.<sup>102</sup>

Já no caso de ser a própria a Administração a incumprir, poderemos estar perante um “vício autónomo de violação da lei” e pode existir responsabilidade civil por parte da Administração face ao contribuinte ou terceiro.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo ..., Ob. Cit., p. 583.

<sup>101</sup> CAMPOS, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Lisboa: Encontro de escrita Editora, 4ª edição, 2012, p. 498.

<sup>102</sup> CAMPOS, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Ob. Cit., p. 499.

<sup>103</sup> CAMPOS, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Ob. Cit., p. 499.

## Capítulo IV: O Processo-Crime

O Ministério Público é a autoridade competente pela direção do processo de inquérito, cujo objetivo é averiguar a existência de um crime. Destarte, cabe a este a investigação sobre os factos relevantes, os agentes e as suas responsabilidades, tal como plasmado no artigo 262º, nº1 do CPP.<sup>104</sup>

No caso de um crime tributário, depois da aquisição da notícia do crime, prevista pelo artigo 35º do RGIT, instaura-se o inquérito, como num processo comum, à luz do artigo 262º, nº2 do CPP, em virtude do princípio da legalidade, tido como fundamental no processo penal. Este será levado a cabo pelos órgãos competentes da administração tributária ou da segurança social, sob a direção do Ministério Público nos moldes previstos no CPP, como exposto no artigo 40º do RGIT.

O inquérito é, por natureza, o momento de investigação. No entanto, no caso dos procedimentos de inspeção tributária, há um tratamento de informação e uma averiguação sobre determinadas situações anterior à abertura do inquérito, que não seria a tramitação habitual no processo penal. É nessa esteira que surge a problemática que propomos discutir no âmbito desta dissertação: a possibilidade de obtenção de prova no âmbito dessa investigação tributária, à luz dos deveres de colaboração dos contribuintes, e que poderá ser, posteriormente, utilizada em sede do processo-crime, como fundamento para a condenação.

O relatório proveniente dessa inspeção não funciona como prova em si mesma, mas pode dar origem à abertura do processo, e pode ser essencial para o mesmo se contiver factos relevantes criminalmente.<sup>105</sup>

No processo penal, como referenciado no Capítulo I, vigora o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, o que não interfere com as situações em que o arguido tem apenas de submeter-se ao que lhe é exigido, tais como: o dever de sujeição a exame e a diligências de prova, plasmados no artigo 172º, nº1, e 61º, nº6, d) do CPP, respetivamente; e o dever de responder com verdade às perguntas relativas à sua identidade, do artigo 61º, nº6, b), ou a antecedentes criminais, em determinados casos. Por outro lado, podem

---

<sup>104</sup> MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária ..., Ob. Cit., p. 311.

<sup>105</sup> PINTO, Frederico de Lacerda Costa, A fase de inquérito e a Evolução do Processo Penal, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 28, nº1, janeiro-abril 2018, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu, p. 22-26.

impor-se deveres de colaboração, fora do âmbito do processo penal, como é o caso dos deveres de cooperação do contribuinte, em relação à AT, à luz do estatuído na LGT e no RCPIT, que temos vindo a abordar ao longo do presente estudo.

À luz do artigo 61º, nº1, d) do CPP, prevê-se que o arguido tem o direito a “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”. Da mesma forma, prevê o artigo 345º do mesmo Código, *in fine*, que “o arguido pode, espontaneamente ou a recomendação do defensor, recusar a resposta a algumas ou a todas as perguntas, sem que isso o possa desfavorecer”.

Note-se, porém, que pelo artigo 61º, nº6, alínea d), referido anteriormente, o arguido tem o dever de “sujeitar-se a diligências de prova e medidas de coação e garantia patrimonial especificadas na lei e ordenadas e efetuadas por entidade competente”. Ou seja, é fundamental esclarecer que o direito ao silêncio permite ao arguido não responder às perguntas que lhe são dirigidas, mas não pode invocar-se esse direito quando falamos da sujeição a diligências de prova.

É neste sentido que vai Frederico Costa Pinto quando afirma que “nem mesmo o estatuto de arguido e o direito ao silêncio permitiriam tal recusa de entrega dos elementos à autoridade de supervisão, pois o direito ao silêncio é uma recusa legítima a prestar declarações e não comporta qualquer outro conteúdo, nomeadamente não permite que o arguido negue a entrega de elementos que estão em seu poder quando os mesmos são exigidos ao abrigo de poderes legais”<sup>106</sup>.

Realce-se que este autor defende esta limitação para o processo contraordenacional, porém, por maioria de razão, se é admitido nesse que o arguido seja sujeito a diligências de prova, independentemente do seu direito ao silêncio, tal também será possível no processo penal.

---

<sup>106</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit., p. 100.

### 1. A intercomunicabilidade probatória

Com a evolução do processo penal, complexidade e multiplicidade de processos que decorrem em simultâneo, pela mesma ou diversa entidade, importa olhar para a questão da transferência de prova entre os mesmos.

A regra no Processo Penal é a da livre transmissibilidade da prova, decorrente da liberdade da prova, plasmada no artigo 125º do CPP, e da necessidade de transferência em determinados regimes legais como, por exemplo, está estabelecido no artigo 24º e seguintes do mesmo Diploma.

Não obstante, pode haver cenários em que tal padrão sofre desvios e impossibilita-se essa transferência, designadamente, se estiver previsto um regime específico de obtenção de prova em determinado processo, como acontece com as declarações do arguido, que não podem ser utilizadas como meio de prova num outro processo por respeito ao seu direito ao silêncio.<sup>107</sup>

Como já se mencionou, uma das questões centrais passa por saber a legalidade do aproveitamento da prova obtida, de modo lícito, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, num processo criminal. Assim, pretende-se apurar da legitimidade do Ministério Público de utilização de documentação ou declarações conseguidas numa atividade inspetiva, mediante o dever de cooperação que incide sobre os contribuintes.

Em resposta à aceitação ou não da intercomunicabilidade probatória têm sido adotadas duas teses: a da rejeição e a da admissibilidade. Em relação à primeira, não se permite a utilização de elementos obtidos num processo para outro por se considerar que estaríamos perante uma violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito, bem como da dignidade da pessoa humana.

Esta posição funda-se, maioritariamente, em 3 principais aspetos: o facto de não existir qualquer controlo jurisdicional aquando do procedimento de inspeção; a dicotomia da obrigatoriedade de colaboração que é imposta ao contribuinte, sob pena de diversas consequências desfavoráveis, e o facto de, mesmo que coopere, poder incorrer em sanções igualmente graves e punidas criminalmente; e a desvalorização do arguido a “mero objeto”, que não pode acontecer.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> PINTO, Frederico de Lacerda Costa, *A fase de inquérito e a Evolução do Processo Penal...*, Ob. Cit., p. 39 e 40.

<sup>108</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Ob. Cit., p. 101 e ss.

No polo oposto, admite-se que os elementos de prova sejam aproveitados em ambos os processos porque o princípio constitucional *nemo tenetur se ipsum accusare*, isto é, a garantia contra a autoincriminação, não é absoluta e pode sofrer compressões em determinados casos, como este. Do mesmo modo, permite-se tal utilização porque os elementos probatórios obtidos na inspeção não estão consagrados como prova proibida, nos termos do artigo 126º do CPP; e, ainda, dado que está previsto o direito ao contraditório, e outras garantias de defesa previstas para qualquer processo penal, assim que as provas, ainda que transitem de outro processo, não implicam uma condenação automaticamente.<sup>109</sup>

Importa ter em consideração que, entre nós, as regras são distintas caso estejamos perante declarações prestadas pelo arguido ou se falarmos de documentos e outras informações prestadas pelo contribuinte ao abrigo dos deveres de colaboração, ambas as situações a ocorrer no âmbito de um procedimento tributário de inspeção, que transitam depois para o processo penal.

Na primeira situação, ninguém poderá ser obrigado a prestar informações ou testemunhar contra si mesmo, face ao direito ao silêncio atribuído ao arguido pelo artigo 61º, nº1, d), tal como defende Frederico Costa Pinto e foi mencionado anteriormente. Todavia, quando falamos da entrega de documentos poderemos estar perante diferentes regimes face à especificidade dos mesmos, como será discutido posteriormente.

O debate jurídico sobre esta problemática ainda se encontra em aberto e existem 3 principais decisões jurisprudenciais do Tribunal Constitucional que iremos apresentar e analisar posteriormente.

## 2. Proibições de prova

Face ao exposto, importa mencionar o regime das proibições de prova. Ora, as provas proibidas são aquelas que estão plasmadas na lei como tal, nos termos do artigo 125º do CPP. Estas podem ser inadmissíveis por si mesmas, ou, apesar de terem sido obtidas através de meios apropriados, não poderem ser valoradas. Contudo, em qualquer dos

---

<sup>109</sup> ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Ob. Cit., p. 101 e ss.

casos, não podem ser tidas em consideração pelo julgador na sua tomada de decisão, nem servir de seu fundamento.<sup>110</sup>

A CRP consagra um regime de proibições de prova, nomeadamente, no seu artigo 32º, nº8 onde se lê: “São nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.”

No mesmo sentido, o artigo 126º do CPP prevê os métodos proibidos de prova, salvaguardando, mais uma vez, os casos de tortura, coação e que ponham em causa a integridade física e moral das pessoas, concretizando este último aspeto no seu nº2. Ademais, no nº3 faz-se igualmente referência à “intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.

Realce-se, contudo, que estas últimas perturbações apenas são inadmissíveis nos casos em que não estejam previstas no âmbito do processo penal, à luz do exposto no artigo 34º, nº4 do texto constitucional.

Mais a mais, note-se que proibição de prova e regras de produção de prova não devem ser confundidas. Estarão em causa factos que nunca podem ser objeto do processo, ou de outros que poderão se forem respeitadas as exigências previstas, respetivamente.

Neste ponto, esclarece-nos Germano Marques da Silva que “no primeiro caso a prova não é nunca admissível, a causa da proibição é a proteção de valores extraprocessuais, enquanto no segundo a prova é admissível desde que observadas as regras processuais para a sua produção, por isso que a sua eventual invalidade tem que ver apenas com a violação das normas rituais, de mera ordenação processual.”<sup>111</sup>

Focando-nos nas proibições de prova<sup>112</sup>, estas estão previstas maioritariamente para proteção dos direitos fundamentais do cidadão/arguido que podem ser postos em

---

<sup>110</sup> SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Vol. II, Lisboa: Universidade Católica, 4ª edição, 2014, p. 169.

<sup>111</sup> SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Ob. Cit., p. 170.

<sup>112</sup> No que diz respeito às teorias das proibições de prova cumpre apenas mencionar as existentes: teoria da esfera jurídica; teoria dos três graus ou das três esferas; teoria da ponderação; teoria da gravidade; teoria de Peters; a teoria do fim da proteção da norma; processos hipotéticos de investigação; e a teoria da dupla função dos atos processuais. Cfr. TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância nas Proibições de Prova no Processo Penal Português, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2014, p. 33 e ss.

causa aquando do processo de descoberta da verdade material. Desse modo, como bem se entende, surgem como uma limitação a este último aspeto.<sup>113</sup>

Neste ponto importa fazer a distinção, dentro das provas proibidas, de “proibições de produção de prova” e “proibições de valoração de prova”. Na primeira categoria podemos ainda diferenciar proibições: de tema de prova; de métodos de prova; e de meios de prova. No casos das segundas, a violação desta proibição pode classificar-se mediante tenham, ou não, consequências no que toca ao uso dessas mesmas provas ou, ainda, sendo independentes de qualquer vício existente.<sup>114</sup>

Podemos ter provas proibidas de forma absoluta, consagradas no artigo 25º da CRP, ou proibições meramente relativas, plasmadas nos artigos 26º e 34º, nº3 e nº4, do mesmo Texto Fundamental. Da mesma forma, o artigo 126º estabelece no seu nº1 e nº2, provas absolutamente proibidas, e no seu nº3, relativamente proibidas.

Mais a mais, apesar de tanto o artigo 32º, nº8 da CRP como o artigo 126º do CPP preverem como “nulas” as provas, é necessário tomar em consideração que as provas proibidas não devem ser confundidas com as nulidades de prova, tal como plasmado no artigo 118º, nº3 do CPP.<sup>115</sup>

Neste aspeto há, no entanto, algumas divergências na doutrina no que toca à extensão da autonomia destes dois regimes<sup>116</sup>. Por um lado, existe uma corrente, em que apenas se prevê uma autonomia dogmática, ou seja, “as proibições de prova reconduzem-se a uma relação de especialidade face ao das nulidades”<sup>117</sup>.

À luz deste pensamento, importa referir-se que, no caso de estarmos perante nulidades, estas podem ser classificadas como insanáveis ou dependentes de arguição. Porém, o regime das proibições não tem correspondência com estas duas consequências.

Como nos diz Germano Marques da Silva, “a invalidade resultante da produção de prova proibida será de conhecimento officioso até decisão final”. Todavia, ao contrário do que acontece no regime das nulidades, em que o trânsito em julgado da decisão as

---

<sup>113</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância nas Proibições de Prova no Processo Penal Português, Ob. Cit., p. 13.

<sup>114</sup> MENDES, Paulo de Sousa, Lições de Direito Processual Penal, Coimbra: Almedina, 2019, p. 179-186.

<sup>115</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, Sobre as proibições de prova..., Ob. Cit., p. 11.

<sup>116</sup> OLIVEIRA, Luís Pedro Martins de, “Da Autonomia do Regime das Proibições de Prova”, Ob. Cit., p. 260-262.

<sup>117</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 23.

sana, no caso das proibições de prova, estas poderão servir como “fundamento para o recurso extraordinário de revisão [art. 449º, nº1, al. e)]”<sup>118</sup>.

Por outro lado, há autores que defendem que existe tanto uma autonomia dogmática como jurídica, isto é, existe uma separação total de ambos os regimes. São independentes e aplicam-se em situações diversas- não há especialidade de uma relação à outra.

Esta trata-se da orientação de António de Jesus Teixeira, que perfilhamos, e que esclarece que “as proibições de prova são a resposta aos vícios de substância, ao passo que as nulidades (...) são a resposta a vícios formais”. Daí que se entenda que são regimes diferentes que não se interligam.<sup>119</sup>

Este tema poderá levantar problemas no que respeita ao efeito-à-distância, em razão do artigo 122º, nº1 do CPP, contudo, tal será desenvolvido e discutido no número seguinte.

Se distinguimos as nulidades das proibições de prova, é necessário concretizar os efeitos jurídicos que daí advêm. Assim sendo, podemos considerar que a violação desse regime dá origem à inexistência jurídica, de acordo com o que defende Luís Pedro Oliveira. Apesar de existirem algumas críticas face a tal qualificação, este autor acaba por concluir que essa será a categorização mais adequada, dentro do conceito das “invalidades”, do qual ambas fazem parte como conceitos individuais e distintos.<sup>120</sup>

António de Jesus Teixeira, com o qual concordamos, conclui então que “uma proibição de prova é um instituto jurídico de cariz constitucional que visa a proteção dos direitos fundamentais e, ao mesmo, um verdadeiro mecanismo de garantia de defesa dos cidadãos”.<sup>121</sup> Ou seja, as proibições de prova constituem uma resposta a vícios substantivos, e não formais, como é o caso das nulidades, daí a total autonomia de regimes.

---

<sup>118</sup> SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Ob. Cit., p. 179.

<sup>119</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 24-25.

<sup>120</sup> OLIVEIRA, Luís Pedro Martins de, “Da Autonomia do Regime das Proibições de Prova”, Ob. Cit., p. 279 e ss.

<sup>121</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 60-61.

### 3. O efeito à distância

Quando estamos perante prova proibida, uma das questões mais relevantes é a de saber se tal proibição apenas tem impacto naquela prova ou se pode refletir-se noutras, obtidas indiretamente a partir dessa.

O efeito-à-distância, com a sua origem na doutrina norte-americana com nome de *fruit of the poisonous tree doctrine*, ou, em português, “a doutrina dos frutos envenenados”, estabelece que “uma proibição de prova se estende aos meios de prova obtidos indiretamente”<sup>122</sup>. Ou seja, se a primeira prova a ser obtida não respeitar as regras de proibição, temos um efeito dominó e as provas que daí derivarem também não serão admissíveis.

Este regime não está previsto constitucionalmente, porém, a doutrina<sup>123</sup> considera que podemos retirá-lo do artigo 32º, nº8 da CRP, bem como do artigo 126º do CPP, ambos mencionados previamente. Tal como nos diz Manuel da Costa Andrade, “o efeito-à-distância parece, assim, configurar um momento nuclear do *fim de proteção* do artigo 126º na direção do arguido”.<sup>124</sup>

Em relação a esta temática existem várias posições na doutrina, com base no que foi explicitado acima sobre a autonomia das proibições de prova face às nulidades. Desse modo, para Germano Marques da Silva podemos retirar o fundamento do efeito-à-distância do artigo 122º do CPP.<sup>125</sup>

Noutra perspetiva, para quem, como nós, aceite a tese de que existe total autonomia entre ambas por respeitarem a vícios distintos, não poderá basear-se a existência deste efeito-à-distância nesse artigo. Contudo, tal também não será necessário. Ora, o artigo 32º da CRP, por si só, já garante este efeito, dado que atribui “todas as garantias de defesa” a todos os cidadãos, no âmbito de um processo-crime. Assim, negar o efeito-à-distância seria esvaziar o efeito útil desta norma.<sup>126</sup>

Paulo de Sousa Mendes acrescenta ainda que “a referência ao artigo 122º, nº1, só pode servir de argumento *a fortiori*, considerando que se a lei reconhece o efeito-à-

---

<sup>122</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 64 e ss.

<sup>123</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 63.

<sup>124</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, Sobre as proibições de prova..., Ob. Cit., p. 315.

<sup>125</sup> SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Ob. Cit., p. 181.

<sup>126</sup> OLIVEIRA, Luís Pedro Martins de, “Da Autonomia do Regime das Proibições de Prova”, Ob. Cit., p. 286-288.

distância das nulidades processuais quando poderá estar em causa, por exemplo, a violação das meras formalidades de prova, então por maioria de razão ter-se-á de reconhecer o efeito-à-distância das proibições de prova quando está em causa a violação de direitos de liberdade”<sup>127</sup>.

Mais a mais, este regime tem um efeito preventivo, dado que, ao estar previsto que a prova é proibida, essa torna-se inútil. Assim, evita-se que se faça a recolha das mesmas de forma arbitrária. Se uma prova não pode ser utilizada, não fará sentido recolhê-la.<sup>128</sup>

Importa referir que, como sabemos, o Estado prossegue, entre outros, um objetivo de prevenção de crimes e outras infrações, e a responsabilização dos seus agentes caso já tenham sido perpetuados. Todavia, tem também de assegurar aos cidadãos o respeito pelos seus direitos fundamentais, o que inclui, entre diversos outros, a dignidade da pessoa humana, do artigo 1º da CRP. Destarte, seria necessário encontrar um equilíbrio entre os bens jurídicos em causa, dando prevalência aos direitos fundamentais face à busca da verdade material.

No entanto, tal já se encontra previsto pelo próprio regime das proibições de prova, visto que a admissão desse e do efeito-à-distância já garante que não se possa utilizar determinada prova, ou uma subsequente, que tenha sido obtida de forma proibida, de acordo com o artigo 32º, nº1 e nº8 da CRP, acautelando-se os direitos e garantias dos cidadãos.<sup>129</sup>

Realce-se, porém, que têm sido estabelecidas exceções a esta regra e são elas: a “fonte independente”; a “descoberta inevitável” e a “mácula dissipada”. De forma geral, tal significa que o efeito-à-distância não se aplica quando a prova provier de fonte autónoma e válida; quando a prova foi, ou pudesse ter ido, para o processo, inevitavelmente, por outro meio de investigação; ou quando uma prova, ainda que provenha de outra obtida ilegalmente, seja sempre aceite, pela autonomia que tem face a essa e aos meios de a obter.<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> MENDES, Paulo de Sousa, Lições de Direito Processual Penal, Ob. Cit., p. 197.

<sup>128</sup> OLIVEIRA, Luís Pedro Martins de, “Da Autonomia do Regime das Proibições de Prova”, Ob. Cit., p. 287.

<sup>129</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 88-90.

<sup>130</sup> SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Ob. Cit., p. 181-182.

Note-se que estas três exceções não são unanimemente aceites pela doutrina. Concretamente, António de Jesus Teixeira classifica-as como “utopias processuais” invocadas por quem pretende invalidar “o efeito-dominó que a CRP impõe”.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância..., Ob. Cit., p. 91-108.

## **Capítulo V: Jurisprudência Constitucional Nacional**

### 1. Acórdão nº 340/2013 do Tribunal Constitucional

O arguido foi condenado a uma pena de 10 meses de prisão, substituída por 300 dias de multa, por um crime de fraude fiscal qualificada, previsto pelo artigo 104º, nº1 e nº2 do RGIT, pelo Tribunal Judicial da Comarca de Esposende. Na sequência disso, o arguido apresentou um pedido de recurso, que foi indeferido pelo Tribunal da Relação de Guimarães, bem como os posteriores pedidos de “correção/aclaração” e de nulidade do acórdão, por parte do mesmo.

Em seguida, o arguido apresentou um recurso para o Tribunal Constitucional que versava sobre: “a interpretação que se extrai do disposto no artº 61º nº 1 als. b) e d), 125º, 126º nº 1 als. d), e) e nº 3, 174º nº 3 e 176º, 178º, 179º e 182º nº 1, 267º, 268º nº 1 al. d), 269º nº 1 al. c) e d) e 270º nº 1 al. d) do Código de Processo Penal no sentido de que podem ser usadas como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal, documentos cedidos por funcionários de uma empresa ou pelos agentes do crime, seus gerentes, a uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação previsto nos artºs 9º nº 1, 28º nº 1 e 2, 29º e 30º do DL 413/98 de 31 de dezembro e nos artºs 31º nº 2 e 59º nº 4 da LGT, obtidos a pedido dessa inspeção, quer pessoalmente, quer através de recolha desses documentos nas suas instalações, sem cumprir o ritualismo previsto no Código de Processo Penal para a apreensão de documentos e para uma busca, é inconstitucional por violação do princípio do Estado de Direito, do princípio da legalidade, da igualdade, do direito à integridade moral, à reserva da intimidade da vida privada, o princípio das garantias de defesa, o princípio da tutela jurisdicional dos atos instrutórios e de inquérito, inviolabilidade da correspondência e o princípio do processo equitativo (...)”

O arguido defende uma autonomia e separação total entre os dois processos (a inspeção e o processo-crime) e, também, que as informações obtidas na inspeção tributária não poderão ser utilizadas em processo penal, por não existir um controlo jurisdicional, nem autorização para a obtenção de tais provas, no primeiro procedimento. Tal comportaria uma violação do direito ao silêncio, em específico, e à não autoincriminação, como corolários do princípio da presunção da inocência; bem como do princípio da proporcionalidade, do artigo 18º da CRP.

O Ministério Público contra-alegou negando a violação do direito ao silêncio, porquanto o arguido tem a possibilidade de contraditório e, assim, estarem asseguradas as suas garantias de defesa, tendo em consideração a legalidade e a proporcionalidade exigidas.

Quanto ao objeto do recurso, o Tribunal pronuncia-se decidindo que apenas é relevante a interpretação aos artigos 61º, nº1, d) do CPP e do artigo 125º, de forma implícita. Todos os outros artigos mencionados pelo recorrente não são mencionados na decisão recorrida, portanto, não merecem ser tidos em consideração.

Destarte, a questão central a ser abordada neste acórdão é a “violação dos direitos do arguido ao silêncio e à não autoincriminação, tendo também sido esse o modo como a decisão recorrida enquadrou a questão de constitucionalidade.”

Refira-se que, *in casu*, o problema não passa pela obrigação de entrega de documentos que poderão levar à autoincriminação do arguido no processo criminal, mas sim a recolha de tais informações em sede inspeção tributária, à luz dos deveres de cooperação impostos ao contribuinte, que poderão ser incriminatórias para esse, se tidas em consideração num processo penal tributário subsequente.

Está aqui em causa a difícil posição em que o arguido é colocado, dado que, se não cumprir os deveres de cooperação a que está adstrito pode incorrer em responsabilidade penal ou contraordenacional, porém, se escolher fornecer os elementos que lhe são requeridos, e estes forem utilizados posteriormente num processo-crime, pode estar a autoincriminar-se, no sentido de ceder provas que podem servir para a sua condenação por um crime fiscal.

Posto isto, bem se compreende que a utilização da prova, recolhida ao abrigo dos deveres de colaboração impostos numa atividade inspetiva, em processo penal, constituirá uma compressão ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. Todavia, o que este acórdão pretende tratar é se essa se justifica, isto é, se é constitucional, à luz do princípio da proporcionalidade do artigo 18º, nº2 da CRP.

A este respeito, importa então averiguar os seus requisitos, impostos pelo próprio número constitucional. Quanto à necessidade de previsão legal e expressa, menciona-se, na fundamentação desta decisão, para além da jurisprudência internacional<sup>132</sup>, o que foi

---

<sup>132</sup> Caso Funke v. França; Caso Saunders v. Reino Unido.

decidido em casos semelhantes a este, bem como as posições de alguns autores face a um processo contraordenacional, em que se permite a utilização de provas recolhidas pela Autoridade da Concorrência e, da mesma maneira, pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.<sup>133</sup> Acaba por concluir-se que este requisito está cumprido.

No que diz respeito a “salvaguardar outros valores constitucionais”, o artigo 103º, nº1 da CRP refere o objetivo do sistema fiscal como “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Isto significa que está aqui consagrada a importância do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes e, por conseguinte, a necessidade da ação fiscalizadora nesse sentido, que terá de ser suportada pelos deveres de colaboração para ser possível e eficaz.

Mais a mais, se não se permitisse a utilização dos elementos probatórios recolhidos no âmbito da inspeção no processo penal, tal mecanismo poderia funcionar como um meio de escape à justiça criminal e levar a uma “imunidade penal”. De facto, se se impedisse completamente a utilização dos documentos ou informações recolhidos na inspeção, os contribuintes acabariam por fornecer todos os elementos probatórios de cariz autoincriminatório nesta fase, dado que tal nunca poderia ser utilizado contra si em sede de processo penal.

Por último, quanto à adequação e necessidade, estamos perante uma compressão apta à proteção do sistema fiscal e sem a qual não seria possível atingir o mesmo nível de eficácia, e de forma tão pouco onerosa.

Em sentido estrito, não existe um desequilíbrio entre os valores constitucionais que importa considerar, o Tribunal considera que a compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* face à proteção do sistema fiscal é proporcional.

Note-se que é dada ao contribuinte a possibilidade de recusa de colaboração, de forma legítima, nas situações previstas no artigo 63º, nº5 da LGT. Mais a mais, este pode requerer a sua constituição como arguido, de acordo com o artigo 59º, nº2 do CPP e, ainda, a prova será proibida, nos termos do artigo 126º do mesmo Código, “quando se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a

---

<sup>133</sup> Sobre esta temática: DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit., 2009.

fase inspetiva”, com o objetivo de obtenção de prova em razão dos deveres de colaboração.

O Tribunal decide, assim, não dar provimento ao recurso e “não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, d), e 125.º, do Código de Processo Penal, com o sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte”.

## 2. Acórdão n.º 298/2019 do Tribunal Constitucional

O arguido foi condenado a uma pena de 500 dias de multa, por um crime de abuso de confiança fiscal, previsto pelo artigo 105.º, n.º1, n.º2 e n.º5 do RGIT, praticado de forma continuada, pela Instância Local Criminal de Guimarães do Tribunal Judicial da Comarca de Braga. Posteriormente, o arguido apresentou um pedido de recurso, que foi julgado improcedente pelo Tribunal da Relação de Guimarães, confirmando-se a decisão da primeira instância. Seguidamente, o recorrente arguiu a nulidade do Acórdão, mas tal foi indeferido.

Deste modo, o arguido interpôs um recurso de constitucionalidade, que após o convite ao aperfeiçoamento, surge com duas questões centrais:

“b) Da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), e 125.º, do Código de Processo Penal, no sentido de que se podem 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 imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, 59.º, n.º 4, e 63.º n.º 1 e 3, da LGT, sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, por violação do disposto nos art.ºs 1.º, 18.º n.º 2, 20.º n.º 4, 32.º n.º 1 e 4, 34.º, n.º 1 e 2 e 219.º n.º 1 da Constituição;

c) Da interpretação que se extraiu do disposto no art.º 61.º n.º 1 b), d), e), f) e h), 124.º n.º 1, 125.º, 126.º n.º [2] als. a), d) e e) 3, e 4, 174.º e 176.º, 178.º, 179.º e 182.º, 267.º, 268.º, 269.º e 270.º do Código de Processo Penal no sentido de que podem ser usadas como prova

em processo criminal fiscal, documentos cedidos por funcionários de uma empresa ou pelos agentes do crime, seus diretores a uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação previsto nesse diploma legal e nos artºs 31º nº 2 e 59.º n.º 4 da LGT, obtidos a pedido dessa inspeção, quer pessoalmente, quer através da recolha desses documentos nas instalações, sem cumprir o ritualismo previsto no Código de Processo Penal para a apreensão de documento e para uma busca, é inconstitucional por violação do princípio do Estado de Direito, do princípio da legalidade, da igualdade, do direito à integridade moral, à reserva da intimidade da vida privada, o princípio das garantias de defesa, o princípio da tutela jurisdicional dos atos instrutórios e de inquérito, inviolabilidade da correspondência e o princípio do processo equitativo (cfr. artºs 2º, 3º, 13º nº 1, 25.º n.º 1, 26º nº 1, 32º, nº 1, 4 e 8 e 34º nº 1 da Constituição da República Portuguesa e 6º nº 1 da CEDH).”

O Ministério Público contra-alegou, essencialmente, defendendo que o Tribunal apenas devia conhecer da questão suscitada pelo recorrente em “b)”, não devendo fazer menção à suscitada em “c)”, ainda que considerando que, mesmo a primeira, não levanta dúvidas por ser análoga à discutida no Acórdão do TC nº 340/2013, analisado anteriormente.

O recorrente responde a tais contra-alegações mantendo ambas as questões, cabendo então ao Tribunal decidir sobre as mesmas.

O Tribunal acaba por decidir que “o objeto do presente recurso é a interpretação normativa dos artigos 61º, nº1, alínea d), 125º e 126º, nº2, alínea a), todos do Código de Processo Penal”.

Na fundamentação da decisão deste Tribunal reproduz-se grande parte do referido no Acórdão nº 340/2013, nomeadamente, no que diz respeito às compressões ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Sublinhe-se, contudo, que os casos em causa não são iguais. Na situação sobre a qual versa este acórdão, as inspeções decorreram aquando do inquérito. Diz-se que “foram realizadas 3 inspeções tributárias durante o inquérito”, ou seja, as provas foram obtidas enquanto já decorria contra o contribuinte um inquérito/investigação criminal para apurar a existência de um crime fiscal.

A lei admite a simultaneidade dos dois processos, o penal e o de inspeção tributária, à luz do artigo 42º, nº2 e nº4 do RGIT. Tal como referem tais números, o procedimento (de inspeção, *in casu*) deverá continuar enquanto “não for apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos”. Assim sendo, conclui-se que o dever de colaboração imposto aos contribuintes permanece inalterado, podendo apenas haver recusa nos casos legalmente previstos, como serão os do artigo 63º, nº5 e nº6 da LGT.

Ora, a questão em discussão passa então pela utilização dos documentos e informações obtidos no âmbito dessa inspeção, no processo penal igualmente em curso, o que pressupõe que já exista suspeita de este ter cometido um crime fiscal.

Neste caso, e como se diz no Acórdão em análise, “o eventual aproveitamento de tais informações neste processo, já não se pode considerar meramente casual e justificado pela necessidade de prevenir qualquer imunidade”.

Realce-se que, neste cenário, a Administração atua paralelamente como órgão inspetivo e órgão de polícia criminal. Deste modo, por estar presente em ambos os processos, acaba por ter uma “atuação objetivamente enganosa”, o que não pode acontecer, à luz do artigo 126º, nº2, a) do CPP. Estando perante a mesma entidade, ainda que desempenhando papéis diferentes em cada processo, o contribuinte/arguido acaba por se ver obrigado a fornecer os documentos, por força de um dever de colaboração, a um órgão que terá o poder de dirigir o outro processo, no qual os elementos fornecidos poderão ser autoincriminatórios.

Considera-se que não existe motivo para se restringir o direito à não autoincriminação, em prol dos interesses fiscais do Estado, dado que, as informações recolhidas no âmbito da inspeção podem ainda ser tidas em consideração no procedimento tributário; e, também, porque existem meios de obtenção de prova previstos e regulados no CPP que podem ser utilizados com vista a chegar às mesmas conclusões, não sendo imprescindível que seja o contribuinte a colaborar.

Assim, o Tribunal diz-nos que “tal restrição do direito à não autoincriminação ínsito no princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* mostra-se desproporcionada e, como tal, ilegítima.”

A decisão final do Tribunal foi, então, dar provimento ao recurso, alterando a decisão recorrida, e “Julgar inconstitucional, por violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, ínsito no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea a), todos do Código de Processo Penal, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e no artigo 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo”.

Importa mencionar o voto vencido de Maria Clara Sottomayor que não concorda nem com a interpretação normativa em análise, nem com o juízo de inconstitucionalidade que foi estabelecido neste Acórdão.

Esta defende que, quanto à interpretação normativa, o Tribunal Constitucional acrescentou o artigo 126º, nº2, a) ao pedido do recorrente, que apenas versava sobre os artigos 61º, nº1, d) e 125º, sendo todos os preceitos do CPP. Isto significa que a mesma considera que o tema em apreço seria unicamente “o dever de entrega de documentos no âmbito de um procedimento de inspeção”, e não incluía a utilização de tais elementos no processo criminal. Conclui, assim, que não existem diferenças relevantes no caso em apreço face ao do Acórdão nº 340/2013.

Quanto à inconstitucionalidade, Maria Clara Sottomayor refere que a garantia contra a autoincriminação tem um núcleo essencial e uma zona periférica, em que se situam situações que merecem menos proteção. Este é o caso da obrigatoriedade de colaboração, na forma de entrega de documentos. Parece-lhe que se o contribuinte age de boa-fé, como lhe é exigido, então terá sempre de fornecer essas informações. No fundo, por uma questão de proporcionalidade, por se ambicionar a prevenção/condenação por crimes fiscais, justifica-se que o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* sofra restrições.

Por outro lado, Manuel da Costa Andrade também apresenta uma declaração de voto. Este concorda com o decidido no presente Acórdão, mas fundamenta de forma diferente. Considera que o princípio em causa apenas se relaciona com o Processo Penal, em nada

afetando o Direito Tributário, não existindo qualquer motivo para se tentar encontrar um equilíbrio entre esse e os deveres de colaboração do contribuinte.

Nesta senda, o problema levanta-se com a possibilidade da intercomunicabilidade probatória, dos elementos fornecidos pelo contribuinte em sede de inspeção poderem ser utilizados posteriormente no processo penal. Aí estaremos perante “uma inultrapassável proibição de valoração, ditada precisamente pelo *nemo tenetur*”, como o próprio advoga.

Mais a mais, por defender tal proibição absoluta, salvaguarda que o facto de o inquérito decorrer antes ou durante a inspeção em nada altera o caso.

### 3. Acórdão nº 279/2022 do Tribunal Constitucional

A arguida foi condenada a uma pena de 1 ano e 6 meses de prisão, substituída por 480 horas de trabalho, por um crime de fraude fiscal qualificada, previsto nos artigos 103.º, nº1, a) e 104.º, nº1 e nº2, a) do RGIT, em coautoria material, pelo Juízo Local Criminal de Penafiel do Tribunal Judicial da Comarca de Porto Este. Em seguida, a arguida apresentou um pedido de recurso para o Tribunal da Relação do Porto.

O recurso requeria a apreciação de duas questões de constitucionalidade. No entanto, o Tribunal proferiu um despacho em que indefere parcialmente tal pedido. Por falta de resposta da recorrente, o recurso mantém-se apenas quanto “à interpretação normativa dos artigos 61.º, nº 1, alínea d), 125.º e 126.º, nº 2, alínea a) do Código de Processo Penal, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos no âmbito de uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, ao abrigo do dever de cooperação previsto nos artigos 9.º, nº 1 do R.C.P.I.T.A. e 59.º, nº 4 da L.G.T., durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado, podem ser utilizados como prova no mesmo processo.”

Antes de mais, é necessário, para a análise deste caso, atender-se ao que já foi mencionado sobre o Acórdão nº 340/2013 e o Acórdão nº 298/2019, já que as situações são semelhantes e cruzam-se em bastantes pontos nas argumentações.

Deste modo, no que diz respeito a este caso concreto, realce-se que o procedimento de inspeção teve lugar antes do início do inquérito, mas decorreu também durante o mesmo. Porém, os documentos em questão, nomeadamente, os correspondentes à contabilidade da empresa, foram obtidos anteriormente ao inquérito.

Assim sendo, bem se compreende que a situação em causa é semelhante à abordada no Acórdão nº 340/2013. Daí que seja necessário passar pelo crivo da proporcionalidade, como acontece. Aliás, o próprio Acórdão refere que “a existência deste dever de colaboração é essencial para a prossecução das finalidades do sistema fiscal português”. Ou seja, “conclui-se, assim, e desde já, que a previsão legal de um dever de colaboração é adequada à prossecução de um fim claramente legítimo” e “passa, de igual forma, os 2º e 3º testes (necessidade ou exigibilidade e proporcionalidade, em sentido restrito, respetivamente).”.

Face a isto, e como se menciona no referido Acórdão nº 340/2013, não poderá considerar-se que deve ser proibida a utilização de toda a informação proveniente da atividade inspetiva, já que esta aconteceu prévia ao processo penal, dado que, entre outros motivos, isso levaria a uma “imunidade penal”. Isto é, poderia fazer com que o contribuinte disponibilizasse qualquer prova contra si nesse momento, para fazer uso dessa prerrogativa de não poder vir a ser utilizada posteriormente num processo por um crime fiscal movido contra si.

Poderia dizer-se que este argumento não apresenta grande força, dado que, face às regras do Processo Penal, as autoridades têm legitimidade para, mediante autorização judicial, na pendência de um processo-crime, proceder a revistas e buscas, conseguindo obter os mesmos documentos que seriam/foram entregues no procedimento de inspeção tributária, dizimando a possibilidade de o contribuinte fazer uso dessa impunidade. Porém, não faria sentido que, sendo prova proibida num âmbito, passasse a ser depois admitida no mesmo processo.

Neste Acórdão julga-se, então, improcedente o recurso e decide-se “não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), e 125.º do Código de Processo Penal, no sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, e 59.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, ocorrida previamente à instauração da fase de inquérito, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte”.

## Capítulo VI: Enquadramento e posição adotada

1. A possibilidade de obtenção de prova ao abrigo dos deveres de colaboração e o *nemo tenetur se ipsum accusare*

No âmbito desta dissertação e face à análise dos acórdãos realizada previamente, uma das questões que tem vindo a ser abordada é a coexistência do princípio constitucional, não escrito mas unanimemente aceite como tal, *nemo tenetur se ipsum accusare*, e dos deveres de cooperação que são impostos ao contribuinte, inclusivamente num procedimento de inspeção tributária.

Como foi explicitado nos capítulos anteriores, um Estado de Direito tem de garantir que se cumprem os direitos constitucionais de cada cidadão, bem como se respeitam as suas garantias de defesa, no âmbito de um processo penal. Não obstante, para que seja possível a continuidade desse Estado, é, igualmente, necessário que se consiga garantir que vigoram valores de igualdade e justiça. Tal passará, também, por se assegurar uma investigação criminal eficaz, nomeadamente no que concerne à arrecadação de receita pública e a consequente conservação do Erário Público.

Deste modo, concebe-se que é necessário uma harmonização de atuação não só entre o Ministério Público e os órgãos de polícia criminal, na sua vertente processual penal, mas, da mesma forma, no que diz respeito à atividade inspetiva que pode ser levada a cabo por estes.

A Administração Fiscal, no âmbito dos seus poderes de fiscalização, procura encontrar elementos para averiguar sobre a situação fiscal de um contribuinte e corrigi-la, isto é, liquidar impostos em dívida, se existirem. No entanto, pode acontecer que os factos que surgirem em consequência dessa investigação correspondam a tipos incriminadores.

No caso do procedimento tributário, prevê-se, no artigo 59º, nº4, como já se referiu, “o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação de esclarecimentos”. Ora, os contribuintes estarão obrigados a disponibilizar ou entregar documentos, assim como fornecer outras informações e, caso não o façam, fora os casos em que a recusa é legítima, poderão estar sujeitos a uma coima e, dependendo dos casos, podemos estar perante um crime de fraude fiscal, previsto e punido pelo artigo 113º do RGIT.

Assim, note-se que, dependendo da gravidade, determinadas condutas violadoras dos deveres de cooperação podem ser tipificadas como infrações criminais em si mesmas ou, até, como agravantes de um crime já existente, tal como é o caso do artigo 104º, nº1, d). Este artigo prevê como qualificada a fraude fiscal quando “o agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária”.<sup>134</sup>

Como já se referiu, existem casos em que a recusa de colaboração do contribuinte é legítima. Em particular, refira-se o artigo 63º da LGT, no seu nº5, d), em que se descreve que tal pode acontecer em caso de “violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei”. Assim sendo, importa definir se o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* se engloba nestes casos e o arguido poderá a recusar-se a cooperar.

Ora, neste âmbito, importa reforçar que a garantia contra a autoincriminação se trata de uma faculdade atribuída ao suspeito/ arguido, apenas no Direito Sancionatório. Isto é, o arguido tem a faculdade de não produzir prova contra si mesmo aquando de um processo penal ou contraordenacional. Porém, tal princípio não vigora no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, nem faria sentido que assim fosse, visto que tal esvaziaria o efeito útil dos deveres de colaboração impostos ao contribuinte. Se o sujeito passivo se pudesse fazer valer desse direito à não autoinculpação na inspeção, assim que existisse a mera possibilidade de tal, este recusar-se-ia a fornecer quaisquer informações.

Face ao exposto, inferimos que é uma das imprescindíveis funções do Estado assegurar que se cumpre a lei e evitar crimes como a fraude e a evasão fiscais, no que ao sistema fiscal diz respeito, e para tal, necessita da colaboração dos contribuintes, ainda que não descurando os direitos fundamentais de cada cidadão num processo penal.

É, então, crucial entender como se podem relacionar estas duas realidades, sendo certo que a coexistência de ambas, de forma independente, não levanta quaisquer problemas. Contudo, a utilização/ valoração da prova obtida, na sua plenitude, será incompatível em algumas situações, tal como, aliás, vimos nos Acórdãos analisados anteriormente e iremos concretizar no ponto 2.

---

<sup>134</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 583 e 584.

O problema agrava-se por ser a Administração Tributária, autoridade que leva a cabo a atividade inspetiva, a decidir quando é comunicada ao Ministério Público a notícia do crime e, conseqüentemente, quando se instaura o inquérito. Para além disso, este pode ficar à responsabilidade dos mesmos funcionários que realizaram a inspeção tributária e que poderão, por esse motivo, utilizar essas informações ou ser influenciados pelo prévio conhecimento que têm dessas, aquando do processo penal.

Mais a mais, pode levantar-se a questão de esses atrasarem, deliberadamente, o início do processo criminal para terem acesso a mais informações, que terão de ser fornecidas pelo contribuinte por força dos seus deveres de colaboração.

Antes de mais, há que estabelecer que o artigo 50º do CPPT refere que existe a possibilidade de, no procedimento tributário, se obter declarações do contribuinte ou de outros, independentemente da natureza destas. Contudo, é necessário fazer distinção entre os elementos que devem ser fornecidos à AT, à luz dos deveres de colaboração e aqueles que são previstos e protegidos pelo CPP e que o arguido pode recusar-se a fornecer, mediante a sua prerrogativa contra a autoincriminação, e, em particular, o seu direito ao silêncio.<sup>135</sup>

Ora, é essa a temática que procuramos desenvolver e esclarecer nos pontos que irão ser abordados em seguida.

### 1.1. Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

Numa tentativa de responder à problemática em causa, importa referir, de forma genérica, alguns casos do TEDH, que também foram mencionados nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, já que estes têm aplicação no sistema jurídico português por força do artigo 16º da CRP.

Em primeiro lugar, é necessário fazer menção ao caso *Funk v. França*, em que o contribuinte se recusa a entregar documentos fiscalmente relevantes às autoridades competentes, em virtude do seu direito a um processo equitativo, no artigo 6º da CEDH, e que, por tal, é condenado numa multa e numa sanção compulsória. O TEDH acabou por considerar que estávamos perante uma violação da própria CEDH e da garantia contra a autoincriminação. Este tribunal defende que, havendo a suspeita de um crime, o contribuinte terá de ser constituído arguido e, dessa forma, extinguem-se os deveres de

---

<sup>135</sup> SÁ, Liliana da Silva, “O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação”, Ob. Cit., p. 149 e 150.

cooperação e vigoram as garantias de defesa que lhe são atribuídas por força desse mesmo estatuto, tal como se prevê no CPP, no seu artigo 61º.

Ademais, cumpre referir o caso *Saunders v. Reino Unido*, em que, durante uma atividade administrativa de pré-investigação, o empresário foi forçado a prestar informações a uma autoridade (o Departamento de Comércio e Indústria), sob pena de incorrer em responsabilidade criminal. Do mesmo modo, o TEDH decidiu que a utilização da prova obtida seria uma violação do direito a um processo equitativo e, conseqüentemente, do direito à não autoincriminação.

Todavia, importa fazer menção que neste caso estão em causa declarações autoincriminatórias prestadas previamente ao processo-crime, de forma coativa, num procedimento de investigação.

Por fim, fazemos alusão ao caso *J.B. v. Suíça*, que retrata uma situação em que a administração obriga um contribuinte, sob pena de ser sancionado com uma coima, a fornecer-lhe documentos relativos aos seus rendimentos, estando em causa a suspeita de evasão fiscal. O Tribunal decidiu que, por estar em causa a possível aplicação de uma coima, de cariz punitivo, foi legítima a recusa de colaboração e a utilização de tal informação constituiu uma violação do artigo 6º da CEDH, já que considera que estamos perante uma acusação criminal.

## 1.2. Direito alemão

Outrossim, é necessário fazer menção ao direito alemão e às soluções adotadas neste, já que este é o ordenamento jurídico que mais se debruça sobre este tema.

Este sistema jurídico prevê, à semelhança do português, uma imposição de deveres de cooperação aos seus contribuintes, e estabelece que, em princípio, tais não cedem nem são afetados perante a possibilidade de autoincriminação.

Note-se que se distinguem as situações em que se prestam informações autoincriminatórias relativas a infrações fiscais ou a crimes não fiscais. De facto, se estivermos perante as primeiras, proíbe-se a utilização de meios coativos, estabelecendo-se nesses casos a suspensão de tais deveres. No entanto, se se tratar de “crimes comuns”, está prevista uma proibição de utilização/valoração<sup>136</sup>.

---

<sup>136</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 590 e 591.

Não obstante, a proibição da coação estabelecida não inclui os casos em que tais deveres possam levar à obtenção de elementos que correspondam ao tipo incriminador da fraude fiscal, nem quando se recorra a métodos indiretos de tributação, não estando, nessas situações, salvaguardado o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. A legislação alemã não contém, neste aspeto, nenhuma resposta para proteção do contribuinte.

No que toca à jurisprudência e à doutrina, de acordo com Sandra Oliveira e Silva, as opiniões são convergentes e têm-se pronunciado no sentido de se manterem os deveres de cooperação dos contribuintes, no entanto, os elementos recolhidos nesse âmbito ficam sujeitos a uma proibição de valoração no processo-crime, nomeadamente, para o crime de fraude fiscal.<sup>137</sup>

Assim, conclui a mesma autora que existe uma “generalizada preferência pela proibição de valoração/utilização como modelo de superação das lacunas de proteção da norma legal nos casos em que as informações prestadas pelo contribuinte induzem a suspeita ou facilitam a prova de crimes fiscais (...)”.

### 1.3. Caso português

Face ao exposto, concluímos que não existe inconstitucionalidade face à coexistência dos deveres de cooperação e do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. Em si mesmos, estes funcionam em âmbito de processos diferentes, o procedimento tributário de inspeção e o processo penal, respetivamente, daí que não existam problemas.

Como nos diz Sandra Oliveira e Silva, “o cumprimento de funções de vigilância e controlo atribuídas às autoridades não se compadece com a mobilização dos recursos típicos do processo penal (as revistas, as buscas), tornando imprescindível a colaboração das próprias pessoas ou entidades fiscalizadas, a quem são impostos deveres de informação e esclarecimento, obrigações de conservação e entrega de documentos.”<sup>138</sup>

Especificamente, estes deveres vêm previstos nos artigos 31º, nº2 e 59º, nº4 LGT e não existe qualquer questão de inconstitucionalidade com a previsão legal dos mesmos. No entanto, dada a sua extrema importância, poderá existir uma compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, em caso de utilização dos elementos que daí advierem

---

<sup>137</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 599 e 600.

<sup>138</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 583.

como meio de prova, fora do contexto da inspeção, para proteção do sistema fiscal, como tem vindo a ser referido.

Assim, poderá existir um conflito, em sede de processo penal, relacionado com a utilização dos elementos probatórios recolhidos em sede de inspeção por força desses mesmos deveres, como iremos discutir em seguida.

## 2. A intercomunicabilidade probatória

Assim, a outra problemática que propomos abordar, bem como apresentar soluções, é essa: a utilização das informações recolhidas no procedimento de inspeção tributária, ao abrigo dos deveres de cooperação, como prova no âmbito de um processo criminal.

O maior debate na solução desta questão centra-se na essencialidade da prova recolhida em sede de inspeção tributária, e que se pretende utilizar no processo penal.

### 2.1. Os deveres de informação e colaboração das entidades supervisionadas

Este tema também é tratado no âmbito dos deveres de informação e de colaboração das entidades supervisionadas, e em relação às contraordenações, e, nessa esteira, importa mencionar, de forma breve, as teses que são defendidas por diversos autores.

A primeira, defendida por Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos, trata-se da proibição de utilização como prova dos elementos recolhidos, por força do direito à não autoinculpação. De forma simples, estes autores não aceitam que se instaure um processo sancionatório fundamentado em informações obtidas aquando da supervisão. Deve constituir-se a entidade supervisionada como arguida, no âmbito de um processo contraordenacional, e assim, esta poderá fazer valer as garantias de defesa a que tem direito.<sup>139</sup>

Na opinião destes autores, tanto os deveres de colaboração como a garantia contra a autoincriminação deverão ser tidos em consideração, como valores constitucionais (*in casu*, os primeiros decorrentes do artigo 81º, alínea f) da CRP) que precisam de ser atendidos, porém, em âmbitos diferentes. Aquando da supervisão, deve garantir-se que se cumprem os deveres de cooperação, contudo, num processo de contraordenação prevaleceria sempre o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

---

<sup>139</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa, O Direito à não auto-inculpação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) no processo penal e contra-ordenacional português, Ob. Cit. , p. 75 e 76.

Esta teoria tem sido criticada, nomeadamente por Helena Bolina, que aponta que esta tese “limita-se a afirmar a prevalência sem quaisquer restrições do princípio *nemo tenetur* sobre os valores constitucionais de tutela do sistema financeiro”<sup>140</sup>; e que “é muito duvidoso que possa entender-se, por um lado, que um certo conjunto de elementos constitui prova inválida em processo de contraordenação e, por outro lado, admitir-se que a recolha posterior, no âmbito de uma diligência de busca, dos mesmos elementos, cujo conhecimento e relevância se obteve por via da sua obtenção prévia ao abrigo de um dever de informação, já possa constituir prova válida.”<sup>141</sup>. À luz deste raciocínio, desconsidera-se esta corrente de opinião.

Por outro lado, Figueiredo Dias e Costa Andrade apoiam a tese que sugere que pode existir uma restrição legítima do *nemo tenetur se ipsum accusare*, garantia esta que será de fazer valer tanto em processo penal como contraordenacional, em abstrato. Estes autores referem que “o aproveitamento das informações recolhidas no âmbito da supervisão para instruir um processo contra-ordenacional não constitui uma violação do princípio da proibição da auto-incriminação, antes conforma uma restrição a este direito prevista na lei e permitida pela Constituição (...)”.<sup>142</sup>

Defendem, assim, que podem existir restrições justificadas ao direito à não autoincriminação, relacionadas com os deveres de colaboração, no que toca à entrega de documentos por parte das entidades supervisionada. Tal é assente pela essencialidade da supervisão e da respetiva responsabilização em caso de irregularidades, já que é o que permite assegurar o bom funcionamento desse sistema.

Uma terceira corrente é a defendida por Frederico Costa Pinto, que é da opinião que existe uma autonomia do estatuto do supervisionado. Para este autor, o direito ao silêncio apenas diz respeito às declarações prestadas pelo arguido, não se relacionando com a entrega de elementos físicos. Nesta dimensão, o arguido tem o dever de colaborar, quando solicitado, por se considerar que se trata de uma diligência de prova, à qual o arguido tem de se sujeitar, por força do artigo 61º, nº3, d)<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> BOLINA, Helena, “O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados no mercado de valores mobiliários” in Revista da Concorrência e Regulação nº11-12, junho-dezembro, 2012, p. 406.

<sup>141</sup> BOLINA, Helena, “O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados no mercado de valores mobiliários”, Ob. Cit., p. 411.

<sup>142</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit., p. 49.

<sup>143</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, Ob. Cit., p. 95

De acordo com este autor, não existe qualquer ilegalidade na integração dos documentos obtidos através de uma atividade de supervisão levada a cabo por esta entidade, em fase anterior ao início do processo sancionatório, e que tenham sido entregues por força de um dever de cooperação, designadamente, em virtude da imposição legal de conservação de documentos e registos, dos artigos 307º a 307º-B do Código de Valores Mobiliários.<sup>144</sup>

Nesta esteira, mencione-se o caso *Orkem v. Comissão das Comunidades Europeias*, em que se decide que existe a obrigatoriedade, por parte de uma empresa, de fornecer as informações e/ou os documentos exigidos, ainda que sejam autoincriminatórios, mas já não existe tal obrigação de dar respostas, se forem, de igual forma, possivelmente indicativas de uma infração.

Nestes setores regulados, Sandra Oliveira e Silva, defende que “estando em causa documentos legalmente obrigatórios, a natureza coativa da colaboração com as autoridades não deverá arrastar a proibição da sua valoração em processo sancionatório se for conservada a «conexão de sentido» com o núcleo de valores ou interesses públicos que presidem à sua obrigatoriedade”<sup>145</sup>.

Face ao exposto, e como nos diz Helena Bolina, “não pode negar-se valor como prova aos documentos entregues pelas entidades supervisionadas ao abrigo dos deveres que o exercício de uma atividade regulada lhes impõe”. Esta autora defende também que será permitida a utilização de elementos factuais fornecidos sobre a atividade em si, e os deveres não cessam, mesmo que já esteja em curso um processo contraordenacional. Tal justifica-se pelo papel crucial da supervisão na regulação e eficácia da atuação destas entidades supervisionadas, isto é, a averiguação do cumprimento das normas não teria qualquer sentido útil sem a consequente responsabilização em caso de violação das mesmas.<sup>146</sup>

Porém, ainda que tenhamos feito um paralelismo dos dois processos em causa, o penal e o contraordenacional, importa referir que os mesmos argumentos não poderão ser tidos em consideração na sua totalidade. Note-se que, quando falamos de entidades

---

<sup>144</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova*, Ob. Cit., p. 109 e 110.

<sup>145</sup> SILVA, Sandra Oliveira, “Direito ao silêncio e deveres de colaboração nos processos por delitos económico-financeiros”, in *Revista Julgar* nº38, Almedina, 2019, p. 149.

<sup>146</sup> BOLINA, Helena, “O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados no mercado de valores mobiliários”, Ob. Cit., p. 420 e 421.

supervisionadas, estamos perante um sistema que configura uma certa segurança ao público investidor nessa mesma entidade, em virtude dessa supervisão. Daí que seja compreensível que se preveja um determinado padrão de exigências, nomeadamente, a colaboração na forma da entrega de documentos, para que possa realizar-se um controlo e, conseqüentemente, termos um setor de atividade regulado eficazmente e que consiga providenciar ao público a segurança necessária.<sup>147</sup>

Como nos diz Helena Bolina, até “os próprios profissionais reconhecem ter um valor efetivo na captação de clientes, ao referenciarem (até para além do que lhes é legalmente exigido) nos seus sites e na publicidade aos seus produtos a aprovação, o registo e, em geral, a sujeição à supervisão do regulador”.

Ora, o mesmo não acontece com a inspeção tributária. Não existe qualquer vantagem para a pessoa, coletiva ou singular, inspecionada, no que ao funcionamento da sua atividade ou confiança do público diz respeito, daí que não possam usar-se os mesmos argumentos, na mesma extensão.

Numa outra nota, importa mencionar a posição de Augusto Silva Dias e Rui Soares Pereira no que toca aos procedimentos preliminares ao inquérito, no âmbito de crimes fiscais, mas também de mercado.

Quando falamos em matéria de criminalidade tributária, como estatuído acima, o domínio da investigação pertence ao MP. Porém, à luz do artigo 40º do RGIT, a competência para instaurar inquérito, a partir da aquisição da notícia do crime, poderá ser da AT ou de outro órgão da administração da segurança social, a quem são atribuídos os poderes e funções dadas aos OPC pelo CPP. Imediatamente após, essa abertura deve ser comunicada ao MP.

Augusto Silva Dias e Rui Soares Pereira defendem que a solução deste artigo 40º “parece representar um claro desvio em relação ao monopólio do MP da iniciativa de abrir inquérito e à proibição de delegação nos OPC do despacho de instauração do inquérito, correndo-se ainda o risco de o MP deixar de ser *dominus* do inquérito para passar a ser mero receptor do inquérito”<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> BOLINA, Helena, “O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados no mercado de valores mobiliários”, Ob. Cit., p. 398 a 400.

<sup>148</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares Pereira, Sobre a Validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal, Almedina, 2018, p. 72.

Ora, critica-se então a possibilidade de a AT poder proceder à abertura do inquérito, no caso de crimes tributários, sendo que, em processo penal, a decisão sobre o início do inquérito, ou seja, a fase de investigação, é da exclusiva competência do MP.

Mais a mais, neste âmbito, estes autores referem os “crimes de mercado” e a relação com a CMVM, como entidade de supervisão, e os seus poderes. Classificam-nos como algo mais que “prevenção administrativa” mas menos que verdadeira “investigação criminal”. Isto é, apesar de existirem no âmbito da prevenção criminal, são, na prática, atividades de investigação. Assim, para estes, “não podem ser consideradas compatíveis com o quadro constitucional e o sistema arquitetado pelo ordenamento jurídico português”.<sup>149</sup>

Acabam, então, por concluir que não se pode admitir a existência de procedimentos administrativos anteriores ao inquérito. Defendem que, de acordo com a CRP e com as regras do processo penal, não é constitucional que possam realizar-se procedimentos preliminares por parte dos OPC, com o objetivo de averiguar-se a prática de um crime ou o seu autor.<sup>150</sup>

Da mesma forma, constata-se que, por serem inconstitucionais tais procedimentos, a prova daí obtida não poderá ser válida, bem como os atos praticados nesse âmbito. Assim, “uns e outros estão feridos de uma nulidade qualificada, não podendo ser validados, utilizados e valorados no processo penal”<sup>151</sup>.

Importa, contudo, referir que este não é o caso quando o inquérito é realizado pela AT, sob a direção do MP, ou seja, não estamos perante uma averiguação preliminar realizada por uma entidade independente e, portanto, não existirá qualquer problema com a prova. Segundo estes autores, essa investigação criminal não pode ocorrer antes do início do processo-crime, isto é, do inquérito.

---

<sup>149</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares Pereira, Sobre a Validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal, Ob. Cit., p. 78.

<sup>150</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares Pereira, Sobre a Validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal, Ob. Cit., p. 79.

<sup>151</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares Pereira, Sobre a Validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal, Ob. Cit., p. 91.

Este tema é tratado no Acórdão n.º 360/2016<sup>152</sup>, em que acaba por concluir-se que “a atribuição de competência à CMVM para o processo de averiguações preliminares (e não ao Ministério Público) não viola o princípio da proporcionalidade, nem, em consequência, a implica a violação de qualquer norma constitucional”.

Mais a mais, este Acórdão recorre à fundamentação do já mencionado Acórdão do TC n.º 340/2013 sobre a utilização probatória de elementos obtidos numa inspeção tributária, por força dos deveres de colaboração. Da mesma forma, decide-se pela não inconstitucionalidade dessa utilização.

Assim, com base nestes argumentos, com os quais concordamos, rebate-se a posição de Augusto Silva Dias e Rui Soares Pereira no que concerne as averiguações preliminares, admitindo-se que ocorram tanto no que toca a “crimes de mercado” como a infrações tributárias.

## 2.2. Processo Penal

Assim sendo, recentrando o tema no que ao processo penal diz respeito, há que reforçar que os deveres de colaboração têm como objetivo primordial a averiguação da situação tributária e a correção da mesma e a liquidação dos impostos, se necessário. Porém, para além disso, estes também têm uma função preventiva, no combate aos crimes fiscais, daí que faça sentido que os elementos probatórios que resultam da atividade inspetiva não possam ser completamente excluídos, sob pena de se contrariar um dos fins dos deveres de cooperação.

No que diz respeito à doutrina portuguesa, a solução apresentada por Liliana da Silva Sá passa pela “separação absoluta do procedimento de liquidação do processo fiscal sancionador”. No fundo, esta propõe que não se permita que as mesmas pessoas que levaram a cabo o processo de inspeção, possam participar no subsequente processo penal e, ainda, que possam ser invocados os princípios que o regulam.

O fundamento desta proposta de solução passa por evitar que haja decisões divergentes nos processos, assim, sempre que haja “a firme convicção da existência de infração fiscal”, converte-se o procedimento inspetivo em processo sancionatório<sup>153</sup>. Ora,

---

<sup>152</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 360/2016, Processo n.º 563/2015, de 08/06/2016, pela Juiz Relator Conselheira Ana Guerra Martins.

Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160360.html>

<sup>153</sup> SÁ, Liliana da Silva, “O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação”, Ob. Cit., p. 161.

concebe-se um modelo baseado na colaboração entre os OPC e o MP, tentando equilibrar a necessidade e obrigatoriedade de liquidação dos impostos em dívida, com as regras da obtenção de prova e respeito pelos direitos do arguido. No caso de crimes fiscais, o valor em falta relativo aos impostos seria reclamado no próprio processo penal, por via do pedido de indemnização cível.

Defende, então, que ao contribuinte deve ser dada a possibilidade de se constituir como arguido, sempre que exista a mínima suspeita de crime fiscal, à luz do artigo 59º, nº2 do CPP (bem como do artigo 89º, nº1, c) do CPA, mas que aqui não releva por não regular o procedimento de inspeção tributária).<sup>154</sup>

Na mesma linha, Augusto Silva Dias e Vânia Costa Ramos defendem uma “separação efetiva dos processos”, em que apenas se poderá utilizar os elementos obtidos em virtude dos deveres de colaboração para regularizar a situação fiscal do contribuinte, mas nunca em sede de processo penal.<sup>155</sup>

Para estes autores, tem de se garantir que, ainda que a entidade seja a mesma, os funcionários que levam a cabo a inspeção e têm acesso a documentos e informações, por força dos deveres de investigação, que podem ser autoincriminatórios, não sejam os mesmos que darão seguimento ao processo sancionatório, e que os elementos obtidos anteriormente não sejam transferidos para o mesmo.<sup>156</sup>

Noutra senda, existe alguma doutrina que defende que deve existir uma proibição de valoração da prova obtida, até pela circunstância de se ter acesso a documentos cruciais antes da existência de qualquer suspeita e que poderão ser utilizados futuramente. Esta é a corrente seguida por Manuel da Costa Andrade, usando o *nemo tenetur* como um mecanismo de proteção dos arguidos, impedindo que se distorça o fim pelo qual o documento foi entregue ou a informação foi prestada, e não se possa fazer uso dos mesmos em processo penal.<sup>157</sup>

Este autor defende que apenas se possa utilizar tais provas para os fins que os deveres de cooperação concretizam (a correção da situação tributária e a liquidação de impostos),

---

<sup>154</sup> SÁ, Liliana da Silva, “O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação”, Ob. Cit., p. 161 e ss.

<sup>155</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa, O Direito à não auto-inculpação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) no processo penal e contra-ordenacional português, Ob. Cit. , p. 52 e 53.

<sup>156</sup> DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia Costa, O Direito à não auto-inculpação (*nemo tenetur se ipsum accusare*) no processo penal e contra-ordenacional português, Ob. Cit. , p. 54.

<sup>157</sup> Declaração de voto no Acórdão nº 298/2019 do Tribunal Constitucional.

apenas permitindo que se usem no processo-crime quando tal seja imprescindível para o sistema fiscal. Ressalva ainda que tal nunca acontece se estivermos perante o aproveitamento para condenação por um crime de fraude fiscal.

Ora, não partilhamos de tal opinião, dado que, os documentos entregues são, em inúmeros casos, a única ou a maioria da prova existente e, portanto imprescindíveis. Ademais, tal daria aso a uma imunidade penal, no sentido de que o contribuinte forneceria todos os elementos probatórios incriminatórios em sede de procedimento de inspeção tributária, já que esses nunca poderiam ser utilizados em sede de processo penal e, conseqüentemente, nunca poderiam servir de base a uma posterior condenação por um crime fiscal.

Para Sandra Oliveira e Silva, a melhor resposta para este problema é uma harmonização entre as propostas de solução mencionadas. Assim, esta sugere que ocorra “a introdução de um fator de transparência e lealdade nas relações entre o Estado (Administração Fiscal) e o indivíduo (contribuinte)”, isto é, defende que deve haver lugar a abertura de inquérito crime, assim como, a constituição de arguido, a partir do momento em que exista suspeita de ter sido cometido um crime fiscal.

Aplica-se, assim, o regime dos artigos 58º e 59º do CPP, apenas se antecipando ligeiramente o momento em que as garantias próprias do estatuto processual de arguido se atribuem ao contribuinte. Configura-se então a possibilidade de o próprio contribuinte constituir-se como arguido, quando esteja em causa a revelação por parte deste de informações que lhe podem ser prejudiciais, de acordo com o artigo 117º, nº2 do CPA e artigo 63º, nº6 da LGT.<sup>158</sup>

Na mesma esteira, esta autora advoga que deve ser da própria Administração Fiscal a responsabilidade dessa constituição, assim que exista suspeita da prática de uma infração, ainda que essa não seja completamente verossímil. Tal justifica-se porque, caso contrário, a Administração abusa dos seus poderes e tal dará origem a uma proibição de valoração, no âmbito do processo penal.

Com a constituição do contribuinte como arguido, este passa a ser um sujeito processual penal, ao qual se aplicam as garantias de defesa desse processo. Ou seja, não se pode exigir a colaboração no âmbito desse, e este pode fazer-se valer do seu direito à autoincriminação e ao silêncio.

---

<sup>158</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 606 e ss.

Ressalva-se, todavia, que o processo administrativo de liquidação, subsequente ao procedimento de inspeção tributária, não está interligado com o processo penal. Estes decorrem de forma independente e, possivelmente, em simultâneo. Os deveres de colaboração provenientes do primeiro não se alteram. Os elementos que daí surgiram é que podem ser autoincriminatórios no seio do segundo, porém, tal não os invalida, nem os suspende, como acontece no direito alemão referido anteriormente.

Importa ainda referir que quando os elementos probatórios são obtidos antes da existência de qualquer suspeita, à luz do pensamento de Sandra Oliveira e Silva, temos de ter em consideração qual o tipo de dever que está em causa.

### 2.2.1. Documentos legalmente obrigatórios

Concretamente, se se tratar de “documentos legalmente obrigatórios” não existe qualquer obstáculo à sua utilização posterior num processo criminal, face ao *nemo tenetur se ipsum accusare*.<sup>159</sup>

Para além disso, importa determinar se a utilização probatória pode ser considerada um dos “fins” para os quais se procede à recolha de tais elementos, ou não, porque, nesta segunda hipótese, tal será inconstitucional. Ora, as incriminações fiscais, como vem sendo referido, são legitimadas pela proteção dos bens jurídicos, em concreto, do sistema fiscal.

Neste sentido, Sandra Oliveira e Silva defende que “as declarações fiscais, a contabilidade ou escrita, as faturas e recibos de transações e outros documentos que os contribuintes estão legalmente obrigados a conservar e exhibir às autoridades inspetivas constituem importantes meios de prova do cometimento de infrações fiscais (...)”<sup>160</sup>. Ou seja, daqui conclui-se que a sua utilização em sede de processo penal é indispensável tanto à realização da justiça e busca da verdade material, como ao cumprimento dos fins do sistema fiscal, plasmados no artigo 103º, nº1 da CRP.

Note-se que, como se referiu, esta argumentação serve apenas para quando falamos de elementos probatórios recolhidos antes da existência de qualquer suspeita, já que, caso existam dúvidas, o contribuinte deve ser constituído arguido e valem as suas garantias de defesa.

---

<sup>159</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 847.

<sup>160</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 612.

Assim, tendo o contribuinte esse mecanismo à sua disposição, não podemos considerar que haja sempre lugar a proibição de prova, até porque isso retiraria algum efeito útil aos deveres de colaboração, no âmbito das consequências de uma inspeção tributária. Fará sentido que seja proibida se estivermos perante uma violação de um direito do contribuinte, como exposto no artigo 63º, nº5, d) da LGT.

Ora, ressalve-se que, nesta alínea, não poderá estar incluído o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, dado que, como defendemos no Capítulo I, ainda que este tenha força constitucional e deva ser assegurado a todos os arguidos, este não tem aplicação no âmbito de um procedimento inspetivo, mas apenas no Direito Sancionatório.

Nesta esteira, é fundamental referir que, quando estamos perante uma destas circunstâncias do nº5, prevê o nº6 que “a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária”. Deste modo, cabe ao Tribunal determinar, casuisticamente, mediante as exigências de proporcionalidade do artigo 18º, nº2 da CRP, se prevalece aquele dever de colaboração.

Ora, se a medida em causa for desproporcional ou desnecessária, a AT não poderá exigir que se cumpra, dado que esta não tem poderes de investigação que extravasem esses limites. Se tal acontecer, poderá então recorrer-se ao mecanismo do artigo 63º, nº5, mencionado anteriormente, e, por existir essa violação durante a inspeção, o contribuinte poderá constituir-se como arguido, através do qual lhe são atribuídas as suas garantias de defesa, tais como, o *nemo tenetur se ipsum accusare*.

#### 2.2.2. Documentos e informações prestadas voluntariamente

Note-se que, se os documentos ou informações tiverem sido prestados voluntariamente pelo arguido/contribuinte, sabendo este dos seus direitos e da realidade sancionatória em causa, não existe qualquer obstáculo com a sua valoração.

À semelhança do referido por Sandra Oliveira e Silva, para Adriano Teixeira, é crucial distinguir as diferentes situações, de acordo com o dever de cooperação em causa, mediante a sua finalidade, e consoante essa classificação, o dever poderá prevalecer e a sua utilização como prova será proibida; ou, pelo contrário, esse dever deve ser restringido, de forma completa ou não.

Podemos então ter deveres com funções repressivas ou não-repressivas. Os primeiros existem quando a sua função primordial é a de permitir a responsabilização penal ou

sancionatória de um indivíduo; os segundos é quando o seu objetivo extravasa essa função de persecução.

*In casu*, estamos perante os segundos, os deveres de cooperação de que tratamos destinam-se a finalidades não-repressivas. À luz do direito alemão, como plasmado acima, estabelece-se uma proibição de valoração.

Para este autor, no ordenamento jurídico português, “ao invés de uma proibição de *valoração*, o mecanismo ideal de compensação para a obtenção coativa de dados potencialmente autoincriminatórios fora do processo penal é a proibição de *revelação ou transmissão* (...) ou uma compreensiva proibição de *utilização* (...) da prova (...)”<sup>161</sup>

Importa ainda, para o tratamento desta temática, distinguir entre meros “deveres de entrega, apresentação ou exibição de documentos” e os “deveres de informação e declaração”, que foram os tidos em consideração e discutidos até agora.<sup>162</sup>

No que toca às declarações verbais, como referido no acórdão *Saunders v. Reino Unido* e como refere Frederico da Costa Pinto, o arguido não poderá ser obrigado a prestá-las, ou seja, à luz do direito ao silêncio, ninguém pode ser coagido a testemunhar contra si mesmo.

### 2.2.3. Documentos pré-existentes e certos

Em relação à prestação de documentos, Afonso Teixeira defende que quando falamos de um documento pré-existente, que é posteriormente apenas apresentado ou entregue, não há qualquer violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

No referido acórdão *Orkem v. Comissão das Comunidades Europeias*, decide-se que “a Comissão não pode impor à empresa a obrigação de fornecer respostas através das quais seja levada a admitir a existência da infracção cuja prova cabe à Comissão”. Assim sendo, conclui-se que apenas existe uma proibição face às declarações prestadas pela pessoa (singular ou coletiva), mas já não será igual no que diz respeito a informações ou documentos.

No entanto, a forma como o Estado chega a tais documentos pode levantar mais questões. O critério defendido passa por averiguar se a informação é previamente

---

<sup>161</sup> TEIXEIRA, Adriano, “Princípio do *nemo tenetur* e deveres extrapenais de cooperação com o Estado” in *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, ano 33, nº1, janeiro- abril 2023, p. 90.

<sup>162</sup> TEIXEIRA, Adriano, “Princípio do *nemo tenetur* e deveres extrapenais de cooperação com o Estado”, *Ob. Cit.*, p. 92.

conhecida pela Administração ou não, tal como afere no caso *JB v. Suíça*. Se se provar que a Administração tinha conhecimento anterior daquele documento, não existe qualquer obstáculo ao *nemo tenetur se ipsum accusare*.

O mesmo defende Sandra Oliveira e Silva: tem de existir “um grau de certeza muito elevado”, ou seja, “as autoridades têm de demonstrar “a existência *efetiva* e a localização *atual* dos documentos pretendidos com recurso a meios independentes de prova (operações de vigilância, escutas, agentes infiltrados)”.<sup>163</sup>

É nesta posição que nos revemos, nomeadamente, pela possibilidade de se obter essa mesma documentação mais tarde, por força dos meios assegurados pelo processo penal como as revistas e buscas, apenas levando a um desenvolvimento do processo mais lento e mais oneroso.

#### 2.2.4. Prova obtida depois do início do inquérito

Ademais, importa distinguir o momento em que essa prova é obtida já que, como se viu, tal dará origem a decisões jurisprudenciais distintas. Está assente que a questão apenas se levanta quando ainda não se deu início ao inquérito-crime. Como se refere no Acórdão nº 298/2019, “a subsequente realização de uma inspeção tributária, necessariamente dirigida a contribuintes determinados, já não é dissociável de tal suspeita (que deu origem à abertura do inquérito) e, por conseguinte, não pode deixar de ser vista também como uma diligência de investigação criminal que afeta pessoalmente o contribuinte-suspeito.”.

Assim sendo, bem se compreende que essa colaboração constituísse, nestes casos, um “dever de autoincriminação”, sendo a utilização ou valoração dessa prova uma violação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Face a toda a exposição, entendemos que não é linear que se possa utilizar/valorar todos os documentos fornecidos no âmbito de uma inspeção. É necessário analisar a sua origem, a sua existência determinada e certa e, ainda, o momento em que tal informação foi obtida, para sabermos se estamos perante uma proibição de utilização/valoração da prova (e das que dessa advierem, por força do efeito-à-distância) ou se não existe qualquer inconstitucionalidade com essa intercomunicabilidade entre processos.

---

<sup>163</sup> SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo, Ob. Cit., p. 829 e 830.

## **Conclusão**

Face ao exposto e da leitura dos 3 acórdãos em análise podem retirar-se algumas conclusões. A primeira delas é, e como foi referido no capítulo I desta dissertação, a validade e aceitação pela doutrina e jurisprudência portuguesas do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, com a sua força constitucional, ainda que não esteja expressamente previsto na CRP.

É unânime que este provem dos artigos 20º, nº4 e 32º, nº1 do mesmo diploma, que preveem o direito a um processo equitativo e as garantias de defesa, respetivamente, bem como da estrutura acusatória típica do processo penal, plasmada no artigo 32º, nº5.

Igualmente, este princípio constitui o direito à não autoincriminação e o direito ao silêncio, plasmado no artigo 61º, nº1, d) do CPP. Tal é confirmado pelo Tribunal Europeu dos Direitos Humanos na sua jurisprudência, defendendo que o artigo 6º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos, em que está plasmado o direito a um processo equitativo, tem em si incluídos o direito ao silêncio e à não autoinculpação.

O que se pretende com a presente dissertação não passa pelo questionamento da aplicação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* no ordenamento jurídico português, como se viu, mas sim pela determinação do seu alcance. No entanto, este vigora no Direito Sancionatório, e não no procedimento de inspeção tributária, daí que o contribuinte não possa recorrer a essa prerrogativa como escape ao deveres de colaboração que lhe são exigidos nesse âmbito.

Importa definir a garantia contra a autoincriminação como o impedimento de se exigir a colaboração do próprio arguido na sua autoinculpação, no sentido de este não poder ser obrigado a fornecer prova que implique a sua condenação. Este comporta, no entanto, duas vertentes essenciais e distintas: o direito ao silêncio, ou seja, as declarações prestadas pelo arguido, que são sempre protegidas pelo CPP e sobre as quais não se levantam dúvidas; e a entrega de documentos e a sujeição a intervenções corpóreas. Ora, o Processo Penal prevê mecanismos tanto para a obtenção de documentos, como as buscas e as revistas; como para essas intervenções, com a obrigatoriedade de submissão a um exame ou outra diligência probatória.

A questão passa por saber se pode acontecer que, pela utilização no processo-crime da prova obtida anteriormente, o *nemo tenetur se ipsum accusare* deverá ceder perante outros valores constitucionais, como é o caso do sistema fiscal.

É nesse sentido, da proteção indispensável de determinados bens jurídicos penais, que surgem as incriminações fiscais, particularmente, o crime de fraude fiscal. Neste crime em específico, o legislador pretende assegurar a proteção do Erário Público e da verdade e transparência fiscais, essenciais num Estado de Direito, daí que tenha consagrado este crime como de perigo abstrato-concreto, ou de aptidão, e que não exija a efetiva diminuição de receita tributária, mas a mera possibilidade de tal acontecer.

Na criminalidade económico-financeira são garantidas ao arguido as mesmas prerrogativas que se consagram para os chamados “delitos comuns”. Concretamente, estabelece-se, com a mesma amplitude, que o arguido não pode ser alvo de coação ou qualquer meio enganoso que o leve a fornecer elementos que resultem na sua autoincriminação. Todavia, tal não se confunde com os deveres de colaboração que lhe são exigidos no âmbito de um procedimento de inspeção tributária.

Aceita-se então, que a restrição ao direito à não autoinculpação poderá ser proporcional, desde que respeitando todas as exigências que esse conceito comporta, quando os elementos probatórios em discussão tenham sido recolhidos no seio de uma inspeção tributária e ainda não se tenha iniciado o inquérito crime.

Em resposta concreta às questões abordadas, é crucial referir, no que toca à possibilidade de obtenção de informações e documentos em sede de inspeção tributária, ao abrigo dos deveres de colaboração, que tal se admite e que não viola o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, por este não vigorar nesse procedimento.

É a recolha de elementos autoincriminatórios, ao abrigo dos deveres de colaboração, antes do nascimento de qualquer suspeita, que poderá dar lugar a uma proibição de valoração/utilização desses meios probatórios em sede de processo penal. Neste ponto, importa distinguir as declarações prestadas pelo contribuinte, protegidas sempre pelo direito ao silêncio do artigo 61º, nº1, d) do CPP; dos documentos outras informações fornecidas.

Neste âmbito, faz-se ainda o paralelismo com o que sucede em relação às entidades supervisionadas e o processo contraordenacional, especialmente no que toca às declarações prestadas. Porém, pelo facto de o contribuinte não ser uma dessas entidades e não ter os benefícios que desse estatuto advêm, não se podem aceitar integralmente os mesmos argumentos.

Se estivermos perante elementos que as autoridades tenham a certeza da existência e da localização, não existirá qualquer impedimento à sua utilização em processo-crime, face ao princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. Do mesmo modo, se estivermos perante “documentos legalmente obrigatórios”, a sua utilização e valoração em processo penal não levanta quaisquer problemas. Estes documentos seriam obtidos se se recorresse a revistas ou buscas, mecanismos admitidos pelo Processo Penal, seria apenas mais moroso e oneroso voltar a recolher esses documentos, daí que faça sentido que sejam admitidos.

Os restantes documentos ou informações encontram-se no âmbito da garantia contra a autoincriminação. Todavia, estando em causa valores constitucionais que merecem o mesmo nível de proteção, sendo eles a garantia contra a autoincriminação do arguido, e a verdade fiscal e o Erário Público, terá de fazer-se uma análise, respeitando-se a proporcionalidade e legalidade, e concluir-se se deverá prevalecer o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. Esta ponderação deverá ser feita pelo Tribunal, mediante o caso concreto, nos casos em que estejam em causa interesses com a mesma importância e quando tal possibilidade esteja prevista expressa e legalmente, e em que a AT tenha atuado mediante os princípios da boa-fé.

Sempre que se viole o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, ou seja, se utilize estes meios probatórios em sede de processo penal, estamos perante prova proibida à luz dos artigos 32º, nº8 CRP e 126º do CPP, daí que a sua utilização/valoração será inconstitucional. Por se tratar de vícios substantivos, não estaremos perante nulidades de prova.

Se, contudo, se desrespeitarem essas exigências e as provas tiverem sido obtidas, ao abrigo dos deveres de cooperação, quando já se encontrava a decorrer o inquérito ou quando já existia uma suspeita de crime, não tendo a pessoa sido constituída arguida, temos uma proibição de utilização e valoração desse mesmo meio probatório.

## **Bibliografia**

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República Portuguesa e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 4ª edição, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2021. ISBN: 9789725407721.

AMORIM, José de Campos; AZEVEDO, Patrícia Anjos, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário: LGT e RAT, Coleção Códigos Anotados e Comentados, Lisboa: Lexit, 2016. ISBN: 9789897630811.

ANDRADE, Manuel da Costa, *Nemo tenetur se ipsum accusare* e o direito tributário, *in* RJL, ano 144, nº 3989, novembro-dezembro 2014. ISBN: 9770870848392.

ANDRADE, Manuel da Costa, Sobre as proibições de prova em Processo Penal, Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN 9723206137.

ANTUNES, Maria João, “A posição processual da pessoa coletiva constituída arguida”, *in* Revista JULGAR, nº38, Almedina, 2019. Disponível em: <https://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/05/JULGAR38-02-MA.pdf>

BOLINA, Helena, “O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados no mercado de valores mobiliários” *in* Revista da Concorrência e Regulação, nº11-12, junho-dezembro 2012. Disponível em: <https://www.concorrencia.pt/pt/revista/revista-da-concorrencia-e-regulacao-11-12>

CAMPOS, Diogo Leite; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Lisboa: Encontro de escrita Editora, 4ª edição, 2012. ISBN: 9789899763517.

CEJ, Criminalidade Económico-Financeira: A obtenção e a valoração da prova na criminalidade económico-financeira, *in* Caderno Especial, Tomo III, 2013. Disponível em:

<https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Wa2ksvOOwrw%3d&portalid=30>

COSTA, José de Faria; GODINHO, Inês Fernandes; AIRES DE SOUSA, Susana, Os crimes de fraude e a corrupção no espaço europeu, Coimbra: Coimbra Editora, 2014. ISBN: 9789723222357.

DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares Pereira, Sobre a Validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal, Almedina, 2018. ISBN: 9789724075310.

DIAS, Augusto Silva; RAMOS, Vânia da Costa, O Direito à não Auto-inculpação (*Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare*) no Processo Penal e Contra-Ordenacional Português, Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN: 9789723217186.

DIAS, Jorge de Figueiredo, Direito Penal, Parte Geral, Tomo I- Questões Fundamentais, A doutrina geral do Crime, Coimbra: Gestlegal, 3ª edição, 2019. ISBN: 9789898951243.

DIAS, Jorge de Figueiredo, Temas básicos da doutrina penal, Coimbra: Coimbra editora, 2001. ISBN: 9723210126.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa; PINTO, Frederico Lacerda da Costa, Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade de Prova, CMVM, Coimbra: Almedina, 2009. ISBN: 9789724037639.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel de Costa, O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português (Considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infrações), *in* Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 6, nº1, janeiro-março 1996. ISSN: 08718563.

GONÇALVES, Rui Miguel Marques, Fraude fiscal e branqueamento de capitais (Prefácio do Professor Doutor Manuel da Costa Andrade), Porto: Almeida & Leitão, Lda, 2ª edição, 2009. ISBN: 9789727492022.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Paulo Nogueira da, Curso de Direito Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 2ª edição, 2012. ISBN: 9789723217643.

MACHADO, Jónatas E. M.; RAPOSO, Vera L. C., O direito à não autoincriminação e as pessoas colectivas empresariais, *in* Direitos Fundamentais e Justiça, Ano 3, nº8, julho-setembro 2009. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/484/249>

MARQUES DA SILVA, Germano, Curso de Processo Penal, Vol. II, Lisboa: Verbo, 5ª edição, 2011. ISBN: 9789722230438.

MARQUES, Paulo, O Procedimento de Inspeção Tributária, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2014. ISBN: 9789723222692.

## Bibliografia

MATOS, Pedro Vidal, O princípio do inquisitório no Procedimento Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 1ª Edição, 2010. ISBN: 9789723218480.

MENDES, Paulo de Sousa, Lições de Direito Processual Penal, Coimbra: Almedina, 2019. ISBN: 9789724052052.

MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012. ISBN: 9789724050218.

OLIVEIRA, Luís Pedro Martins de, “Da Autonomia do Regime das Proibições de Prova”, in BELEZA, Teresa Pizarro; COSTA PINTO, Frederico de Lacerda da, Prova criminal e Direito de Defesa: Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em Processo Penal, Coimbra: Almedina, 2019. ISBN: 9789724040905.

PINTO, Frederico de Lacerda Costa, A fase de inquérito e a Evolução do Processo Penal, in Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 28, nº1, janeiro-abril 2018, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu. ISSN: 08718563.

PINTO, Lara Sofia, “*Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido. Case study: revelação coativa da password para descriptação de dados - resistance is futile?*” in BELEZA, Teresa Pizarro; PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Prova criminal e Direito de Defesa: Estudos sobre teoria da prova e garantias de defesa em Processo Penal, Coimbra: Almedina, 2019. ISBN: 9789724040905.

POMBO, Nuno, A Fraude Fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões, Coimbra: Almedina, 2007. ISBN: 9789724030937.

RAMOS, Vânia da Costa, “Corpus Juris 2000 - Imposição ao Arguido de Entrega de Documentos Para Prova e Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare- Parte I”, in Revista do Ministério Público, Ano 27, nº 108, outubro-dezembro 2006. Disponível em: <https://rmp.smmp.pt/e-rmp-1/>

ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra: Coimbra Editora, 5ª Edição, 2014. ISBN: 9723212854.

ROCHA, Joaquim Freitas da; CALDEIRAS, João Damião, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/57722/1/RCPIT%20ANOTADO%20E%20COMENTADO.pdf>

SÁ, Liliana da Silva, “O dever de cooperação versus o direito à não auto-incriminação” *in* Revista do Ministério Público, Ano 27, nº 107, julho-setembro 2006. Disponível em: <https://rmp.smmp.pt/e-rmp-1/>

SATULA, Benja, *Nemo tenetur se ipsum accusare*. Direito ou Princípio. Disponível em: <file:///C:/Users/Utilizador/Downloads/9171-Artigo-15328-1-10-20200630.pdf>

SILVA, Germano Marques da, Curso de Processo Penal, Vol. II, Lisboa: Universidade Católica, 4ª edição, 2014. ISBN: 9789725404270.

SILVA, Germano Marques da, Direito Penal Tributário- sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas como crime tributário, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. ISBN: 9789725402535.

SILVA, Sandra Oliveira, A Liberdade Contra a Autoincriminação no Processo Penal: breves considerações em torno do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, *in* Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n.º 80, maio-agosto 2016. Disponível em: [https://www.amprs.com.br/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1504551588.pdf](https://www.amprs.com.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1504551588.pdf)

SILVA, Sandra Oliveira, “Direito ao silêncio e deveres de colaboração nos processos por delitos económico-financeiros”, *in* Revista JULGAR nº38, Almedina, 2019. Disponível em: <https://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/05/JULGAR38-07-SS.pdf>

SILVA, Sandra Oliveira, O Arguido Como Meio de Prova Contra Si Mesmo: Considerações em Torno do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, Coimbra: Almedina, 2019. ISBN: 9789724081106.

SOUSA, Luís dos Milagres, Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado, Coimbra: Almedina, 2010. ISBN: 9789724036700

SOUSA, Susana Aires de, Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra: Coimbra Editora, 2006. ISBN: 9723214326.

TEIXEIRA, Adriano, “Princípio do *nemo tenetur* e deveres extrapenais de cooperação com o Estado”, *in* Revista Portuguesa de Ciência Criminal, Ano 33, nº1, janeiro-abril 2023. ISSN: 08718563.

## Bibliografia

TEIXEIRA, António de Jesus, Os limites do efeito-à-distância nas Proibições de Prova no Processo Penal Português, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2014. ISBN: 9789725404287.

## Índice

<b>Declaração de compromisso anti plágio</b> .....	ii
<b>Agradecimentos</b> .....	iii
<b>Modo de citar</b> .....	iv
<b>Lista de abreviaturas</b> .....	v
<b>Declaração do número de caracteres do corpo da dissertação</b> .....	vi
<b>Resumo</b> .....	vii
<b>Abstract</b> .....	viii
<b>Introdução</b> .....	1
<b>Capítulo I: O princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i></b> .....	3
1. Fundamentos .....	5
2. Direito ao Silêncio .....	6
3. Consequências da violação do princípio .....	8
4. Aplicabilidade a pessoas coletivas .....	8
<b>Capítulo II: O Crime de fraude fiscal</b> .....	11
1. Criminalidade económica .....	11
2. Direito Penal Tributário .....	12
3. A Fraude Fiscal .....	12
3.1. Tipo objetivo .....	13
3.1.1. Bem jurídico .....	14
3.2. Tipo subjetivo .....	19
4. Fraude fiscal qualificada .....	20
<b>Capítulo III: O Procedimento tributário</b> .....	23
1. O Procedimento de Inspeção Tributária .....	24
1.1. Competência .....	25
1.2. Tramitação .....	25
1.3. Prazos .....	26
1.4. Princípios .....	26
2. Os deveres de colaboração dos contribuintes .....	29

<b>Capítulo IV: O Processo-Crime</b> .....	32
1. A intercomunicabilidade probatória .....	34
2. Proibições de prova .....	35
3. O efeito à distância .....	39
<b>Capítulo V: Jurisprudência Constitucional Nacional</b> .....	42
1. Acórdão nº 340/2013 do Tribunal Constitucional .....	42
2. Acórdão nº 298/2019 do Tribunal Constitucional .....	45
3. Acórdão nº 279/2022 do Tribunal Constitucional .....	49
<b>Capítulo VI: Enquadramento e posição adotada</b> .....	51
1. A possibilidade de obtenção de prova ao abrigo dos deveres de colaboração e o <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i> .....	51
1.1. Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem .....	53
1.2. Direito alemão .....	54
1.3. Caso português .....	55
2. A intercomunicabilidade probatória .....	56
2.1. Os deveres de informação e colaboração das entidades supervisionadas....	56
2.2. Processo Penal .....	61
2.2.1. Documentos legalmente obrigatórios .....	64
2.2.2. Documentos e informações prestadas voluntariamente.....	65
2.2.3. Documentos pré-existentes e certos .....	66
2.2.4. Prova obtida depois do início do inquérito.....	67
<b>Conclusão</b> .....	68