

Investigação na criminalidade tributária e a prova.
Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento¹.
Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao
silêncio do arguido.

António Gama,
Juiz Desembargador do Tribunal da Relação do Porto

1. A constatação das especificidades.

Do vasto tema que me foi proposto escolhi focar a minha atenção sobre o dever de colaboração do obrigado tributário com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio, presunção de inocência e direito à não auto incriminação.

O primeiro traço que quero deixar tem a matriz do óbvio: só estamos aptos para investigar e julgar, com eficácia, quando conhecemos a realidade em causa, numa dupla vertente, enquanto ocorrência da vida e o seu tecido normativo. A criminalidade tributária, pelo menos a mais “refinada”, tem mecanismos de actuação que nem todos conhecemos. Uma parte da solução passa por iniciativas como esta, espaços de aprendizagem e debate, onde se entrecruzam vários saberes, sensibilidades, experiências e se aprofunda o conhecimento do tecido normativo.

Se a matéria suscita *dificuldades de natureza técnica cuja solução depende de conhecimentos especiais que o tribunal não possui, o juiz deve designar pessoa competente que assista à audiência final e aí preste os esclarecimentos necessários, bem como, em qualquer estado da causa, requisitar os pareceres técnicos indispensáveis ao apuramento da verdade dos factos*, é o que dispõe o art.º 649º do Código Processo Civil, aplicável ao processo penal, via art.º 4º do Código de Processo Penal.

Assumir que alguma criminalidade tributária é matéria que suscita *dificuldades de natureza técnica cuja solução depende de conhecimentos especiais que não possuímos* é, parece-me, uma boa atitude e a ajuda pericial pode ser um passo para uma decisão correcta.

No que contende com a actividade do Ministério Público, o art.º 50º, n.º1, do RGIT, [Assistência ao Ministério Público e comunicações das decisões] é taxativo: *A administração tributária ou da segurança social assiste tecnicamente o Ministério Público em todas as fases do processo, podendo designar para cada processo um agente da administração ou perito tributário, que tem a faculdade de consultar o processo e ser informado sobre a sua tramitação.*

2. Fundamentação e clareza.

Tudo o que pode ser pensado, pode ser pensado com clareza. Tudo o que se pode exprimir, pode-se exprimir com clareza, Ludwig Wittgenstein, *Tractatus Logico – Philosophicus*, 4.116².

O discurso da jurisprudência, sendo um discurso da verdade exige a sua demonstração de uma forma compreensível³. Importa que na decisão o juiz demonstre e preste contas quanto ao sentido em que decidiu. Livre apreciação da prova é incompatível com arbitrariedade. Fundamentar é um imperativo que deve ser cumprido na justa medida. Nos seus melhores momentos a linguagem jurídica é certa, curta, sóbria e livre de pretensões de imponentia [Fritjof Haft]⁴. Escrever

¹ O texto constitui a base da intervenção oral proferida no Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 15, 22 e 29 de Junho e 6 de Julho de 2012. Agradeço a ajuda amiga da Dr.ª Margarida Pimentel do TC e da Dr.ª Adelaide Morais, do DIAP, Porto.

² WITTGENSTEIN, Ludwig, *Tratado Lógico-Filosófico, Investigações Filosóficas*, 5ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 63-4.

³ MENDONÇA, Luís e LOPES, Mouraz, “Julgar: Contributo para uma análise estrutural da sentença civil e penal; A legitimação pela decisão”, *Revista do CEJ*, 2º Semestre de 2004, nº 1, p. 234.

⁴ KAUFMAN, Arthur e HASSEMER, Winfred (Org.) *Direito e Linguagem, Introdução à Filosofia do direito e à Teoria do Direito Contemporâneas* (Org.) Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002. 310.

claro, *clarinho para militar entender*, como dizia Antunes Varela, é um tópico enfatizado⁵ e que se deve cumprir no dia a dia dos tribunais.

A decisão dos juízes, estatutariamente independentes e imparciais, legitima-se na fundamentação e na razão directa da sua medida. E fundamentar, todos o sabemos, não é apenas elencar meios de prova, nem remeter a “granel” para documentos, mas expor de modo tanto quanto possível completo, ainda que conciso, os motivos, de facto e de direito que sustentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal, de modo a que os destinatários da decisão percebam o *iter* decisório e a *ratio* da decisão, pois só assim podem sindicar o seu acerto ou desacerto.

3. Deveres de colaboração com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio. Deveres do contribuinte/ direitos do arguido.

3.1. Os deveres de colaboração.

A inspecção tributária e os particulares estão sujeitos a um conjunto de regras pretendendo-se um sistema que garanta proporcionalidade, segurança dos sujeitos passivos e obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões, preâmbulo do DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro, Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária. Nesse diploma afirmam-se e consagram-se os princípios da *verdade material*, da *proporcionalidade*, do *contraditório* e da *cooperação*, art.º 5º a 9º. A inspecção tributária e os sujeitos passivos da

⁵ Já na Recomendação n.º R (81) 7, do Conselho da Europa, sobre os meios de facilitar o acesso à justiça, se dizia que “os Estados devem tomar medidas para que a apresentação de todos os actos de processo seja simples, para que a linguagem utilizada seja compreensível do público e para que as decisões jurisdicionais sejam compreensíveis pelas partes”, acrescentando a Recomendação R (94) 12, sobre a independência, a eficácia e o papel dos juízes, que estes devem assumir a responsabilidade de motivar as sentenças de um modo claro e completo “utilizando termos facilmente compreensíveis”. Finalmente a Directiva 2012/13/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2012, relativa ao direito à informação em processo penal, instituiu uma carta de direitos dos suspeitos ou acusados em processo penal, dando ênfase à *linguagem simples e acessível*.

obrigação tributária estão adstritos a um dever mútuo de cooperação, adequado e proporcional aos objectivos a prosseguir, art.º 63º n.º4 da LGT. Uma das obrigações acessórias do sujeito passivo é a apresentação de declarações, exibição de documentos, contabilidade ou escrita e a prestação de informações, art.º 31º da LGT. A falta de cooperação, quando ilegítima, constitui fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação⁶, art.º 10º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e 87º da Lei Geral Tributária, faz incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal, art.º 59º, n.4, da Lei Geral Tributária, 48º n.º2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 113º do RGIT.

No processo penal comum o arguido goza do direito ao silêncio, da presunção de inocência e do direito à não auto-incriminação. Será que há uma *tensão* ou mesmo incompatibilidade entre o dever de colaboração com a autoridade tributária e o direito à não incriminação?

3.2. O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, muito literalmente “ninguém tem que acusar-se a si mesmo”, ou mais substancialmente “ninguém deve ser obrigado a contribuir para a sua própria incriminação”, tem como corolários o *direito ao silêncio* e o *direito de não facultar meios de prova*. Teve a sua origem no Reino Unido, no séc. XVII, como reacção às práticas inquisitórias dos tribunais eclesiásticos. Esta prática teve lugar até ao desfecho do caso John Lilburn, que em 1637 se recusou a fazer o juramento *ex officio*, sendo punido em consequência dessa recusa. Em 1641

⁶ O Acórdão do TC n.º 180/2007, disse que a fixação da matéria colectável por recurso a métodos indirectos ou indiciários é válida para efeitos tributários estritos de jaez contra-ordenacional, jamais o podendo ser para efeito de responsabilidade penal (...). A existência de uma vantagem ilegítima por parte do arguido deverá ser concretamente apurada em sede de julgamento, inclusive devendo-se discutir o método utilizado; SILVA,

o Parlamento Inglês aboliu o uso do juramento *ex officio* pelos tribunais e estabeleceu o princípio contra a auto-incriminação.

Este princípio foi posteriormente recebido na *Bill of Rights* dos EUA (1791) onde conheceu desenvolvimentos. Um deles prende-se com o caso *Miranda v. Arizona* que estendeu a aplicação da Quinta Emenda aos interrogatórios antes da audiência de julgamento, visando “garantir, durante todo o processo de inquirição, o direito de o indivíduo escolher entre manter-se em silêncio ou falar”. Este é o pano de fundo que contextualiza a exigência da leitura dos *Miranda Rights*, que todos conhecemos dos filmes: comunicação ao arguido que tem direito ao silêncio, a defensor e a advertência de que qualquer declaração que faça pode ser usada contra ele. Se tais esclarecimentos e advertência não ocorrerem a confissão entretanto obtida é inadmissível⁷.

3. 2.1. Assento legal.

3.2.1.1. A matriz constitucional.

É consensual entre os autores que o *nemo tenetur se ipsum accusare*, quer na sua vertente de direito do arguido ao silêncio, quer na dimensão de privilégio do arguido contra a auto-incriminação, tem uma matriz constitucional processualista, assente no processo equitativo previsto no n.º4 do art.º 20 da Constituição e nas garantias processuais reconhecidas ao arguido pelo art.º 32º do texto constitucional⁸. A máxima é um dos corolários do Estado de Direito.

Germano Marques da, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 166-7. Na prática, e parece-me bem, o Ministério Público raramente acusa com tais indícios.

⁷ PINTO, Lara Sofia, *Privilégio Contra a Auto-Incriminação Versus Colaboração do Arguido*, Prova Criminal e Direito de Defesa, 2010, p. 100 e segts, aqui seguido de perto.

⁸ DIAS, Figueiredo, ANDRADE, Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, 2009, p. 55.

O certo é que *não há* uma consagração expressa do princípio na Constituição⁹. O Tribunal Constitucional já teve oportunidade de dizer que o princípio tem “*consagração*” constitucional, Acórdão n.º 695/95¹⁰ e recentemente no Acórdão 461/2011 reportou o princípio à dignidade humana, à liberdade de acção e à presunção de inocência.

3.2.1.2. O direito internacional.

O Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos reconhece o princípio *nemo tenetur*, estabelecendo que toda a pessoa acusada de um crime tem direito “a não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada” art. 14º, 3, g).

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada pela Assembleia das Nações Unidas, em 1948, embora faça referências à presunção de inocência e à não-utilização da tortura, não menciona, expressamente, o princípio não consagrando o direito ao silêncio. O mesmo ocorre com a CEDH, entendendo porém o TEDH que o art.º 6º, engloba o princípio na consagração que faz do “processo equitativo”, ligando-se também à *presunção de inocência* consagrada no n.º2 do art.º 6º da Convenção. Como a Convenção, muito à imagem da sua matriz Anglo-saxónica, é aquilo que o TEDH diz nas suas decisões, devemos concluir que o direito ao silêncio está tutelado pela Convenção.

⁹ DIAS, Augusto Silva e RAMOS, Vânia Costa, *O direito à não auto-inculpação (Nemo Tenetur SeIpsum Accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*. Coimbra Editora, 2009, p.14-15. DIAS, Figueiredo, ANDRADE, Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, 2009, p. 39. MENDES, Paulo de Sousa, “As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem” Lisboa: Almedina, *Revista de Concorrência e Regulação – Ano I – Número 1 – Janeiro-Março 2010*, p.125-126.

¹⁰ Que se pronunciou acerca da constitucionalidade das perguntas sobre os antecedentes criminais, art.º 342º n.º2 do Código de Processo Penal, reconhecendo ao arguido um direito ao silêncio nessa matéria no início do julgamento, direito que se filia nas *garantias de defesa*. [Matéria agora actual por causa da pretendidas alterações no julgamento em processo sumário].

A Directiva 2012/13/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2012, consagra no seu art.º 3º, n.º1, al. e), o direito ao silêncio aos suspeitos ou acusados de uma infracção penal.

3.2.1.3. A constitucionalização do princípio via art.º 16º, da Constituição¹¹.

Resulta do art.º 16º da Constituição que o catálogo dos direitos fundamentais nela consagrados é um catálogo aberto ou de não tipicidade¹², pois não exclui outros constantes das leis e regras aplicáveis de direito internacional¹³. Assim, constando do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos a consagração do princípio *nemo tenetur*, não pode ser questionada a sua natureza constitucional. Gomes Canotilho e Vital Moreira¹⁴ elencam expressamente entre os “direitos fundamentais extra-constitucionais” os constantes do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, afirmando que a sua restrição também está subordinada ao princípio da proporcionalidade. Jorge Miranda e Rui Medeiros observam relativamente a estes direitos que nenhum é absoluto e ilimitadamente elástico e cada novo direito tem de coexistir com os demais, sem quebra da unidade do sistema. Em conclusão o princípio apesar de entrar na nossa ordem jurídica pela “porta” do art.º 16º da Constituição¹⁵ não é um direito “menor” que os expressamente consagrados.

¹¹ Não via art.º 8º da CRP, como correntemente se diz, v.g., SILVA, Germano Marques da, *Direito penal tributário*, p. 176, mas via art.º 16º da CRP, CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª ed., p. 367.

¹² MIRANDA, Jorge, e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, p. 138.

¹³ Apesar de ser reconhecido que a nossa Constituição tem um catálogo mais extenso e rico que o da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e que o da Carta dos Direitos fundamentais da União Europeia, ANDRADE, Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 3ª ed. pág.381-2.

¹⁴ CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, 4ª ed., p. 366.

¹⁵ Parece que o art.º 8º da Constituição se refere às normas de DIP subordinadas hierarquicamente à constituição.

3.2.1.4. O Código de Processo Penal.

O direito do arguido ao silêncio para não se auto-incriminar também está consagrado no art.º 61º n.º1 al. d) do Código de Processo Penal¹⁶.

Tenho algumas reservas em secundar a afirmação do TC Acórdão n.º 461/2011 de que o direito ao silêncio, tendo o seu campo de eleição no direito criminal, o que é incontroverso, estende-se a qualquer processo sancionatório de direito público. O que assegura a Constituição no âmbito contra-ordenacional, art.º 32º n.º10, é o direito de *audiência e defesa*, tendo sido rejeitada a proposta de estender aos demais processos sancionatórios “todas as garantias do processo criminal”.

Na fase inspectiva tributária vigoram vários direitos, mas não o direito ao silêncio. Tal não equivale a dizer que, nessa fase, esse direito não possa ser “oposto” à AT e que se venha a reconhecer como legítima essa “oposição”, como adiante veremos mais em particular.

4. Passagem da fase inspectiva para a fase processual.

Depois deste breve olhar pelo princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, importa questionar a relevância provatória do adquirido na fase inspectiva tributária. A prova recolhida na fase inspectiva “transita” para o inquérito? Qual o valor, em inquérito e julgamento, dessa prova?

¹⁶ Diz que o arguido goza, em especial, em qualquer fase do processo e salvas as excepções da lei, 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*. Outros afloramentos do direito constam, v.g., dos art.ºs 141º n.º4 al. a), 343º n.1, 356º n.1 al. b) e 357º n.º1 do Código de Processo Penal. A excepção é o arguido ser obrigado a responder às perguntas quanto à sua identidade, art.º 141º n.º3 (interrogatório judicial de arguido detido), 143º n.º2 (interrogatório não judicial de arguido detido), mas quanto ao tema da imputação tem direito ao silêncio: *tem direito a prestar declarações, sem que no entanto a tal seja obrigado e sem que o seu silêncio possa desfavorecê-lo*, art.º 343º n.º1 do Código de Processo Penal.

O n.º2 do art.º 76º do RGCO, afluando um princípio geral, preceitua que na conversão do processo administrativo em processo penal se aproveitam, na medida do possível, as provas já produzidas¹⁷. Assim, aproveitam-se em inquérito as provas recolhidas na fase administrativa, em regra documentos, cuja invalidade não resulte das normas processuais penais.

Em concreto podem suscitar-se questões com actos e diligências elencados nos art.ºs 268º, 269º e 270º do Código de Processo Penal.

Nessa passagem as declarações do sujeito passivo da obrigação tributária, a prova testemunhal e a documental não estão sujeitos a um regime uniforme. A regra em matéria de prova é a admissibilidade das provas que não forem proibidas por lei, art.º 125º do Código de Processo Penal. Se o adquirido provatório na fase administrativa não constituir método proibido de prova, art.º 126º, do Código de Processo Penal e obedeceu na sua recolha às regras aplicáveis nada obsta, em princípio, a que possa ser valorado em inquérito, instrução e julgamento.

O “constrangimento” legal do sujeito passivo a colaborar na fase inspectiva, não constitui ameaça com medida legalmente inadmissível, art.º 126º n.º2 al. d) do Código de Processo Penal, pois esse constrangimento e a sanção da falta de colaboração estão legalmente previstos. Nem é em abstracto desproporcionado. Tal não invalida o dever de a administração verificar se o contribuinte deve ser constituído arguido e o direito do contribuinte, mesmo na fase administrativa, de se não auto-incriminar quando se verificarem os pressupostos de ser constituído arguido, exigindo a sua constituição como tal, questão a ser decidida, na falta de

¹⁷ Assim MENDES, António de Oliveira e CABRAL, José dos Santos, *Notas ao Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas*, 3ª ed. p. 275, SANTOS, Simas e SOUSA, Jorge Lopes de, *Contra-Ordenações*, 2ª ed, p. 440.

acordo, pelo tribunal da comarca competente por aplicação analógica do art.º 63º n.º6 da LGT.

Questão diversa é a de saber se, apesar de se verificarem esses pressupostos o arguido não se prevalecer e exercer esse direito. Nesse caso o que vale a mudança de atitude do arguido? Poderá inviabilizar a aquisição processual?

Quanto a depoimentos do arguido, como vimos, nada valem; quanto a documentos só não podem ser utilizados se a situação cair na previsão do art.º 126º do Código de Processo Penal. Os documentos validamente obtidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não constituem prova proibida, pelo que poderão ser considerados no processo criminal em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses documentos¹⁸.

4.1. O que constitui *declaração*?

A delimitação do âmbito normativo do que é *declaração* é importante. Se no art.º 55º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária se distingue, como no processo penal comum, entre documentos e declarações, o âmbito normativo de declaração em direito tributário limita-se, em regra, a documentos, não a depoimentos¹⁹.

¹⁸ Coincidem nesta conclusão os acórdãos do TRG de 29.1.2007 [Cruz Bucho] e de 12.3.2012 [Ana Teixeira da Silva].

¹⁹ Declarações em sentido processual penal, art.º 356º e 357º do Código de Processo Penal, equivale a depoimento: leitura permitida de autos e declarações; leitura permitida de declarações do arguido, etc. Já as “declarações” tributárias reconduzem-se, em regra, a documentos, não a depoimentos: v.g. art.º 31 n.º2 da LGT *apresentação de declarações*; **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares**, artigo 57.º, Declaração de rendimentos:

1 - Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma **declaração de modelo oficial**, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária, devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante:

a) Os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo;

(...)

Artigo 112.º

Declaração de início de actividade, de alterações e de cessação

1 - Antes de iniciar alguma actividade susceptível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respectiva **declaração** de início num serviço de finanças, em impresso de **modelo oficial**.

Artigo 113.º

Declaração anual de informação contabilística e fiscal

1 - Os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma **declaração** de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial, relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

Artigo 145.º

Declarações e outros documentos

Sempre que, neste Código, não se exija a utilização de impressos de modelo oficial, podem as declarações, relações, requerimentos ou outros documentos ser apresentados em papel comum de formato A4, ou em suporte que, com os requisitos estabelecidos pela Direcção-Geral dos Impostos, permita tratamento informático.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado:

Artigo 31.º, Declaração de início de actividade; Artigo 32.º, Declaração de alterações; Artigo 33.º, Declaração de cessação de actividade.

Artigo 35.º

Apresentação das declarações.

1 - As declarações referidas nos artigos 31.º a 33.º são enviadas por transmissão electrónica de dados ou apresentadas em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado, por declaração verbal efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início da actividade, à alteração dos dados constantes daquele registo e à cessação da actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

2 - O documento comprovativo referente às declarações mencionadas no número anterior, apresentadas nos serviços de finanças ou noutros locais autorizados, é entregue ao sujeito passivo, após autenticação pelo funcionário receptor e aposição da vinheta do técnico oficial de contas, se for o caso, que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações.

Artigo 58.º

Obrigações declarativas e período em que passa a ser devido o imposto.

Artigo 67.º

Obrigações declarativas e de pagamento do imposto.

Artigo 100.º

Recibo da entrega de declarações.

Artigo 101.º

Remessa de declarações e documentos pelo correio e por transmissão electrónica.

Estas “declarações”, não são, em regra, declarações no sentido técnico jurídico penal comum de depoimento, mas, predominantemente, informações relevantes em suporte documental oficial, aprovado e regulado legislativamente, tendo em vista possibilitar o apuramento da obrigação de imposto.

4.2. Depoimento do sujeito passivo/arguido.

De entre as regras de produção e valoração de prova em julgamento, importa realçar que *não valem em julgamento, nomeadamente para o efeito de formação da convicção do tribunal, quaisquer provas que não tiverem sido produzidas ou examinadas em audiência, ressalvando-se as provas contidas em actos processuais cuja leitura, visualização ou audição sejam permitidas*, art.º 355º n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Penal.

A produção da prova que deva servir para fundar a convicção do julgador, tem de ser realizada na audiência e segundo os princípios naturais de um processo de estrutura acusatória: os princípios da imediação, da oralidade e da contraditoriedade na produção dessa prova. Essa é a solução prevista no art.º 355º do Código Processo Penal.

As declarações/depoimentos prestados no processo inspectivo pelo sujeito passivo, depois arguido, não valem em qualquer das fases do processo penal. **No processo penal só valem as declarações que o arguido, nessa veste, nele presta e com o valor que a lei lhes atribui**, sendo que, actualmente, o silêncio do arguido no julgamento inutiliza toda e qualquer declaração/depoimento prestado em fase anterior, inquérito ou instrução.

Também não podem ser valoradas em audiência as declarações, constantes de autos, recolhidas na fase inspectiva, a testemunhas, nomeadamente agentes da AT, porque não pertencem a autos de *inquérito e instrução*, art.º 356º n.º1 al. b), do

Código de Processo Penal. Os funcionários da AT que tiverem recebido declarações na fase inspectiva, não podem ser inquiridos como testemunhas sobre o conteúdo daquelas declarações, art.º 356º n.º7 do Código de Processo Penal²⁰, consagrando-se aqui uma proibição de produção de prova. Agora a proibição não impossibilita que em novo depoimento, v.g. em audiência, a testemunha relate [outros] “factos” de que tem conhecimento directo em consequência de diligências probatórias que levou a cabo, mesmo na fase inspectiva; só não podem ser objecto do seu depoimento os conhecimentos obtidos através de depoimentos que recebeu cuja leitura seja proibida. Se o funcionário analisou documentos, a contabilidade, os fluxos financeiros, etc. pode depor validamente sobre essa matéria em audiência de julgamento.

A prova testemunhal recolhida na fase administrativa vale em princípio em inquérito e instrução, pois nessas fases não se aplica o disposto no art.º 356º do Código de Processo Penal.

Os elementos indiciadores de crime – excluindo-se as declarações/depoimento do sujeito passivo – recolhidos na fase da inspecção tributária, recolhidos em conformidade com as regras legais daquela fase administrativa, podem posteriormente constituir elementos de prova no processo criminal

Admitimos²¹ e não vislumbramos obstáculo a que as declarações/depoimentos prestadas pelo arguido na fase inspectiva, possam ser lidas, apenas e só “a solicitação” do próprio arguido, art.º 357º n.º1 al. a) do Código de Processo Penal, pois, como regra, as proibições de prova só actuam quando esteja em causa o

²⁰ O normativo não visa apenas os OPC mas quaisquer pessoas que, *a qualquer título*, tiverem participado na sua recolha, formula que pretende obstar a que com alguma “habilidade” entre pela janela aquilo a que o legislador fechou a porta, v.g. o depoimento de um terceiro que “assistiu” a essa inquirição está abrangido pela proibição.

²¹ A lei pressupõe que a tomada de declarações ocorreu em *inquérito* ou *instrução*, art.º 356º n.º1 al. b) do Código de Processo Penal, a fase administrativa não é inquérito nem instrução.

«desfavorecimento» de direitos do arguido; quando a solicitação é do arguido podem ser lidas declarações “seja qual for a entidade a qual tiverem sido prestadas”. Agora bem vistas as coisas não vemos que utilidade tem essa leitura quando o arguido pode reafirmar v.g. em instrução e julgamento o que antes disse.

4.3. Documentos entregues pelo contribuinte.

Na fase inspectiva administrativa o catálogo dos direitos do sujeito passivo tributário, quer os reconhecidos na Constituição, art.º 32º n.º10, quer no art.º89º do Código de Processo Administrativo, quer os consagrados na LGT, CPPT e nas leis específicas de cada imposto, em regra, não conflituam com o dever de cooperação. A antinomia pode ganhar relevância no confronto entre o dever de cooperação na fase inspectiva [art.º 9º, 32º n.º1 do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária, 59º e 75º da Lei Geral Tributária] e o direito à não incriminação²².

Numa primeira abordagem pode parecer que o dever da cooperação tem apenas consagração legal ordinária e o direito à não auto incriminação tem consagração constitucional e legal ordinária. Mesmo que fosse assim, tal não permitia concluir, sem mais, pelo aniquilamento/desconsideração, de tudo o que foi obtido com o dever de colaboração. Uma análise mais aprofundada leva a concluir que o dever de colaboração é um veículo necessário à realização do dever de pagamento de impostos. A Constituição consagra, a par das garantias processuais penais, garantias e deveres em matéria de impostos, art.ºs 103 e 104º da CRP. Temos em vista o dever constitucional de pagar impostos, dever que coenvolve um *facere*: a

²² Dando-se conta desta realidade MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do Actual Direito Penal Tributário*, Coimbra Editora, 2ª ed. 2012, p. 105, fala em “eventual” dicotomia entre o *dever de cooperação* e o *Direito à não Auto-Incriminação*

cooperação do contribuinte apresentando as suas declarações. Nesta perspectiva, quer o dever de cooperação, quer o direito à não auto incriminação acabam por ter assento constitucional. Por isso parece-me redutora a solução que, perante um direito – *ao silêncio, presunção de inocência e direito à não auto incriminação* – e um dever de pagar impostos, arrume a questão dando prevalência irrestrita ao direito em detrimento do dever. O TEDH o TC e os outros tribunais nacionais têm dito o que é óbvio: o *nemo tenetur* não é absoluto. Depois ao dever de colaboração está ligado o direito de participação na formação das decisões respeitantes ao contribuinte e que o afectem, art.º 60º da Lei Geral Tributária. O dever não é um típico dever mas também um direito de co-determinar a decisão da AT.

4.4. A ponderação de interesses.

A Constituição não define uma hierarquia de valores. Em caso de conflito não há que sacrificar uns aos outros; o que há, necessariamente, é encontrar uma concordância prática entre os diversos interesses que possam conflitar: em cada caso concreto, procurar encontrar a forma de sacrificar o menos possível cada um dos bens jurídicos que estejam em conflito.

A imposição do dever de colaboração visa a salvaguarda de direitos e interesses constitucionalmente protegidos. Essa restrição é necessária para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e não diminui a extensão e o alcance do conteúdo essencial do preceito constitucional que consagra o direito ao silêncio. Do dever de colaboração depende a cobrança de impostos. É com essa receita que o Estado “*promove o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas*

económicas e sociais, tarefas fundamentais do Estado”, al. d) do art.º 9º da CRP. É com a receita dos impostos que o Estado, al. b) do art. 81º, “promove a justiça social, assegura a igualdade de oportunidades e opera as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

A administração tributária exerce as suas atribuições tendo em vista a realização do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, imparcialidade, celeridade e no respeito pelas garantias dos contribuintes, art.º 55º da Lei Geral Tributária.

O dever de colaboração tem uma dupla face, enquanto dever de colaboração e como direito já de “defesa”, de “resposta”, co-determinante/conformador da decisão da administração. A primeira finalidade do sistema fiscal é a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas, art.º 103º n.º1 da Constituição. Deste ponto de vista, interessa a eficiência e eficácia do sistema, sendo sua peça chave, o dever de colaboração. De outro modo, como se intui, seria virtualmente impossível o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes²³ e deixaria desprovido de qualquer garantia e eficácia o dever tributário que a Constituição consagra²⁴.

Já Marcello Caetano se referia a uma insubstituível colaboração do contribuinte com o fisco, através das declarações a apresentar aos serviços²⁵.

Entre um direito constitucional e um dever materialmente constitucional não se segue a prevalência do direito e o sacrifício do dever, tanto mais quando o legislador já resolveu legislativamente a sua concordância prática: Na fase

²³ Já o disse o TC Espanhol, decisão 110/1984.

²⁴ SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, 2009, p. 178.

²⁵ MARQUES, Paulo, *Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do actual direito penal tributário*, 2ª ed. 2012, p 106.

inspectiva vigoram os princípios da cooperação, da verdade material, da proporcionalidade e do contraditório; na fase processual penal ganha plenitude o estatuto do arguido, o direito ao silêncio e à não auto-inculpação.

O exercício do dever de colaboração e do direito à não auto incriminação não é, as mais das vezes, um problema contemporâneo mas, nos casos em que ocorre, apenas sequencial. Não temos uma questão de prevalência mas de compatibilidade de soluções legais, em regra para momentos temporais e processuais diversos. Porém se **na pendência do procedimento inspectivo se indiciar crime tributário, verificando-se os pressupostos do art.º 58º do Código de Processo Penal, ex vi, art.º 3º al. a), 2ª parte, do RGIT, o sujeito passivo tributário deve ser, tem de ser constituído arguido, cessando o seu dever de colaboração;** só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais art.º 32º da Constituição assegurando-se-lhe o exercício de direitos e deveres legais constantes dos art.ºs 57º a 67º do Código de Processo Penal, nomeadamente do direito de *não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre factos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar*. Como é sabido a falta de explicitação deste direito tem como consequência, que as declarações prestadas posteriormente, não podem ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, art.º 58º n.º2 e 5 do Código de Processo Penal. As declarações de que fala a lei são apenas, como já referi, os depoimentos.

Em conclusão, operada a transição do processo inspectivo para o processo penal podemos assentar que:

“Declarações” do sujeito passivo:

Temos que distinguir o que é declaração: enquanto depoimento nada vale; enquanto “documento” se aportado ao processo inspectivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição processual. O mesmo se passa quanto a documentos ou outra prova junta pela AT: desde que não seja proibida é válida.

Depoimentos dos agentes da AT:

Prestados em processo inspectivo, não podem ser utilizados e nada valem em juízo, mas podem ser livremente apreciados em inquérito e instrução; em julgamento, assim como em inquérito e instrução, essas testemunhas podem relatar [outros] “factos” de que tenham conhecimento directo em consequência de diligências probatórias que levaram a cabo, mesmo na fase inspectiva.

5. Proibições de prova.

Há casos em que é legítima a falta de cooperação ou mesmo “oposição” por parte do sujeito passivo aos actos de inspecção para apuramento da situação tributária²⁶:

- a) Falta de credenciação dos funcionários incumbidos da execução dos actos de inspecção, art.º 47º do RCPIT.
- b) Acesso [sem mandado] à “habitação” do contribuinte, art.º 63º n.º5 al. a) da Lei Geral Tributária, ou do TOC²⁷.
- c) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário, realizada nos termos dos art.ºs 63º-A, B e C da LGT.
- d) Acesso a factos da vida íntima dos cidadãos, art.º 63º n.º5 al. c) da Lei Geral Tributária;

²⁶ Código de Processo Administrativo: Artigo 89º, Solicitação de provas aos interessados:

1 - O órgão que dirigir a instrução pode determinar aos interessados a prestação de informações, a apresentação de documentos ou coisas, a sujeição a inspecções e a colaboração noutros meios de prova.

2 - É legítima a recusa às determinações previstas no número anterior, quando a obediência às mesmas:

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

²⁷ Nos casos em que a actividade é desenvolvida na habitação.

- e) Violação dos direitos de personalidade e outros, liberdades e garantias dos cidadãos, previstos da Constituição e na lei, art.º 126 do Código de Processo Penal.
- f) Verificação dos pressupostos da constituição de arguido, art.ºs 58º e 59º do Código de Processo Penal, sem que o arguido seja constituído como tal e continue a AT a exigir a sua colaboração [neste caso a proibição apenas abrange as declarações do arguido; quanto a documentos aplica-se o art.º 126º do Código de Processo Penal]

Nos casos em que a actividade é desenvolvida na *habitação*, local onde se encontram os elementos da contabilidade, se sem autorização do contribuinte ou TOC visado forem apreendidos, sem mandado, documentos em *habitação*, quer na fase inspectiva ou em inquérito, essa prova está ferida de proibição de prova na modalidade de proibição de valoração. Além de não poder ser valorada, o infractor pode ser penalmente responsabilizado caso em que a prova proibida pode ser utilizada com o fim exclusivo de proceder contra os agentes do crime, art.º 126º n.º4 do Código de Processo Penal.

Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária. A competência parece-me do TIC/JIC, Artigo 63.º n.º 6 da LGT (*Redacção da Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro - Anterior n.º 5.*)

6. Casos de *carne e osso*, do dia a dia dos tribunais.

6.1. Decisões de tribunais nacionais.

O TRG em Acórdãos de 29.1.2007 [Cruz Bucho] e de 12.3.2012 [Ana Teixeira da Silva], decidiu de modo uniforme que podem ser usados em processo penal os documentos validamente obtidos pela AT na fase administrativa inspectiva ao

abrigo do dever de cooperação; tal utilização não viola os direitos consagrados do arguido, ao silêncio e à não “auto-inculpação”. Mais decidiu que são válidos os depoimentos dos agentes que procederam a essa inspecção.

No caso do acórdão de 12.3.2012, os recorrentes tinham alegado que os meios de prova carreados para os autos [documentos] através da inspecção tributária e o depoimento do agente da AT, cujo conhecimento dos factos adveio da inspecção que realizou, configuravam prova “proibida”.

Duas questões foram decididas: a) Se podiam ser usados em processo penal documentos obtidos em inspecção tributária ao abrigo do dever de cooperação; b) Se o depoimento de quem procedeu a inspecção pode ser produzido.

A segunda das questões foi liminarmente desatendida com a “precisão” de que o conhecimento dos factos revelado pela testemunha não advinha exclusivamente da inspecção que levou a cabo, pois socorreu-se de dados pré-existentes na Administração Fiscal.

Ponderou o TRG que os documentos em apreço não foram conseguidos com “ameaça com medida legalmente inadmissível”, “com denegação ou condicionamento da obtenção de benefício legalmente previsto” ou “promessa de vantagem legalmente inadmissível”; ou ainda, mediante “intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações sem o consentimento do respectivo titular”. Concluiu que no caso não ocorria qualquer incompatibilidade entre o dever de colaboração por um lado e o direito ao silêncio e presunção de inocência por outro.

Parece-me que bem decidiu. Mais disse o TRG: *Os documentos e elementos recolhidos pela Administração Fiscal junto dos contribuintes, ao abrigo de um dever geral de colaboração ou na sequência de deveres de informação que a estes são impostos, não*

constituem prova proibida. E sendo validamente recolhidas no âmbito da fase administrativa, tais provas deverão ser tomadas em consideração no processo criminal em que sejam arguidas as pessoas que entregaram esses elementos. Aliás, não faria qualquer sentido que um agente tributário, no desenvolvimento de uma acção inspectiva, deparasse com uma infracção criminal, que está obrigado a denunciar v.g., os artºs 242º, nº1, al. b), do CPP, e 62º, nºs 1 e 2, al. j) do DL 413/98, de 31.12 (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), e não pudesse suportá-la com os meios de prova entretanto obtidos ao abrigo do dever de colaboração.

Os deveres de informação e de colaboração a cargo dos contribuintes são instrumentos indispensáveis para o funcionamento efectivo e eficaz da máquina fiscal, indispensável à prossecução de outros interesses constitucionalmente protegidos.

O dever de colaboração constitui uma restrição do princípio da não auto-incriminação, justificada pela necessidade de assegurar a incumbência constitucional da tutela do sistema fiscal e legítima por expressamente prevista na legislação tributária ordinária.

Tais elementos podem ser contraditados no âmbito do processo criminal que venha a ser instaurado, nele operando, com integral amplitude, todas as garantias de defesa.

Levando ao absurdo este tipo de argumentação tínhamos o seguinte: em caso de inspecção o sujeito passivo “esvaziava” os seus arquivos documentais e entregava tudo à AT, como os documentos entregues não podiam ser valorados, podia estar encontrado o caminho para a impunidade!!!!

6.2. Decisões do TEDH.

A CEDH é materialmente constitucional, via art.º 16º da Constituição, e deve ser aplicada mesmo que contrarie leis ordinárias internas sobre as quais tem primazia. Isso justifica a referência a decisões do TEDH, dado que a violação da Convenção pode ser causa de responsabilidade para Portugal. Depois a Convenção, muito à imagem da sua matriz Anglo-saxónica, é aquilo que o TEDH diz nas suas decisões. Os tribunais nacionais quando aplicam a Convenção devem fazê-lo de acordo com a interpretação “autêntica” que dela faz o TEDH.

6.2.1. *Caso J.B. v. SUIÇA.*

Acórdão de 3 de Maio de 2001, o TEDH foi instado a pronunciar-se sobre a conformidade ao art.º 6º da Convenção, de uma decisão dos tribunais suíços que originou a aplicação, em quatro ocasiões, de multa ao queixoso pelo não fornecimento às autoridades competentes de informação solicitada no âmbito de um procedimento instaurado por suspeita de evasão fiscal.

O TEDH considerou que o procedimento instaurado tinha como propósito o de estabelecer o imposto pelo mesmo devido e, no caso de virem a ser reunidas as condições necessárias para o efeito, a aplicação de um imposto suplementar e de uma multa por evasão fiscal. Apesar de o procedimento nunca ter sido expressamente classificado como procedimento para cobrança do imposto suplementarmente devido ou como procedimento por evasão fiscal, a circunstância de o mesmo contemplar a possibilidade de aplicação de uma sanção pecuniária de natureza essencialmente punitiva por evasão fiscal colocá-lo-ia no âmbito normativo do conceito de acusação criminal para efeitos do art.º 6º da Convenção. A decisão tem votos de vencido.

No caso *J.B* o que se pode retirar é que, segundo o TEDH, a recusa do contribuinte é legítima e, por isso, a sanção que lhe foi aplicada pelo tribunal suíço é ilegítima; o TEDH nada disse sobre a natureza de tais informações na hipótese de terem sido prestadas²⁸, nomeadamente se a entrega de documentos violava o direito à não auto incriminação.

6.2.2. *Caso Shannon v. Reino Unido.*

Acórdão de 4.10.2005 do TEDH. O queixoso Shanonn foi acusado de falsificação de contabilidade e conspiração para fraude. Após a acusação foi notificado, sob cominação de multa ou prisão até seis meses, para prestar declarações perante os investigadores das finanças no âmbito de uma investigação aberta com o propósito de esclarecer se alguma pessoa teria beneficiado daquela contabilidade falsa. O queixoso exigiu garantias de que as informações que viesse a prestar não seriam utilizadas no procedimento contra si pendente, mas tais garantias não foram dadas. Foi condenado em multa pela recusa. O TEDH concluiu que a cominação em causa consubstanciava o uso de poderes de coerção incompatíveis com o direito à não auto incriminação²⁹. À luz do direito português chego à mesma conclusão que o TEDH. Há violação do direito ao silêncio na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra a auto-incriminação, no n.º4 do art.º 20º e 32º da Constituição e 61º do Código de Processo Penal.

6.2.3. *Caso Saunders v. Reino Unido.*

Foi decidido pela *Grand Chamber* – tribunal pleno – acórdão de 17.12.1996. Pronunciou-se sobre a legitimidade da utilização no âmbito de processo criminal,

²⁸ COSTA, Joana, “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *RMP*, 128º, p. 127.

em julgamento, de declarações auto-incriminatórias, que antes da instauração daquele, o queixoso prestara a entidades não judiciais sob a cominação de um crime. O TEDH concluiu ter havido violação do princípio do processo equitativo consagrado no art.º 6º da Convenção.

Como vimos à face da nossa ordem jurídica estas declarações não têm valor num processo criminal, pelo que aplicando o direito português chego à mesma conclusão que o TEDH.

6.2.4. *Caso Funke v. França.*

Os tribunais franceses condenaram o queixoso em multa e sanção compulsória pela não apresentação de documentos solicitados pelas autoridades. O cidadão tinha activos no estrangeiro. Na sequência de busca foram encontrados extractos bancários que foram apreendidos. Mas eram insuficientes para a acusação em processo criminal. Daí a notificação do cidadão para apresentar os tais documentos. O queixoso recusou e foi condenado em multa e sanção compulsória. O TEDH entendeu haver violação da convenção e do direito à não auto incriminação.

Como acima referi indiciando-se a prática de ilícito a AT e o Ministério Público tem a obrigação de constituir o sujeito tributário como arguido, sendo esse um direito do visado pela diligência. Com a constituição de arguido, cessa todo e qualquer dever de colaboração. E deixa de poder sancionado por falta de colaboração. O arguido colabora se, e como quiser, ou não colabora, sem que isso o possa, por essa razão, prejudicar, art.º 61º do Código de Processo Penal.

Este entendimento quadra com o do TEDH segundo o qual o privilégio da não auto-incriminação, só por si, não proíbe o uso de poderes coercivos para obtenção

²⁹, COSTA, Joana “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do

de informação *fora do plano dos procedimentos criminais* contra a pessoa visada, pelo que, se os poderes coercivos para obtenção de informação são dirigidos contra a pessoa sobre a qual não recaia qualquer suspeita, o respectivo uso poder-se-á revelar compatível com o direito ao silêncio previsto no art.º 6º da Convenção. Assim a notificação das autoridades fiscais para que um contribuinte preste informação sobre as respectivas actividades financeiras ou empresariais de modo a poder ser calculado o imposto devido não viola o art.º 6º da Convenção, mesmo que tal notificação seja acompanhada de cominação e o seu destinatário acabe por ser sancionado com multa por prestar informações erradas, já que o privilégio da não auto-incriminação não pode ser interpretado como conferindo imunidade a acções motivadas pelo propósito do visado em se eximir à investigação desencadeada pelas autoridades, argumento utilizado pelo TEDH na decisão de 10.9.2002, ao desatender a queixa apresentada no caso *Allen v. Reino Unido*³⁰.

O problema – que é nosso e do TEDH – reside em, *oportunamente*, saber distinguir os casos em que a informação que se pretende obter é *penalmente* auto-incriminatória, o que exige, no nosso direito, a prévia constituição como arguido e desencadeia segundo o TEDH a violação do art.º 6º da CEDH, daqueles casos em que tal só remota ou hipoteticamente pode acontecer, caso em que não ocorre violação de qualquer direito.

7. Aconteceu na Alemanha...

Anos atrás foi noticiado nos meios de comunicação social que *quase cinco milhões de euros foi quanto os serviços secretos alemães pagaram a um ex-funcionário do grupo*

Homem”, *RMP*, 128º, p. 137.

³⁰ COSTA, Joana, “O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *RMP*, 128º, p. 143-4.

bancário LGT por um CD com informações secretas sobre 1400 clientes, de várias nacionalidades, daquele banco. Com base neste CD o governo alemão descobriu que cerca de mil alemães milionários, entre os quais pessoas importantes, terão fugido ao Fisco em quase quatro mil milhões de euros. A Procuradoria Pública de Bochum informou que já tinha constatado o desvio de mais de 200 milhões de euros para o Liechtenstein. Em 120 casos de buscas envolvendo 150 pessoas, 91 suspeitos declararam-se culpados e 72 apresentaram uma auto denúncia.

Mais foi, então, noticiado que o Governo português já pediu ao executivo alemão a lista de contribuintes portugueses com contas bancárias secretas no Liechtenstein – que está incluída no CD adquirido pelos serviços secretos alemães a um ex-funcionário do grupo bancário LGT daquele principado vizinho da Alemanha.

Pretendo que cada um dos presentes faça o seguinte exercício: que valor teria esta prova no processo penal português, atendendo ao modo como foi obtida. Por razões óbvias abstenho-me de qualquer comentário, mas não resisto a dar notícia do desenvolvimento que teve na Alemanha.

Na Alemanha várias pessoas reagiram às buscas domiciliárias levadas a cabo em consequência da informação constante do CD. Em consequências foram proferidas decisões desfavoráveis aos contribuintes³¹. Os queixosos alegaram a violação dos seus direitos constitucionais a um processo justo. Chamado a pronunciar-se o TC alemão não aceitou a reclamação constitucional tendo referido a propósito³²:

A reclamação constitucional é dirigida contra a ordem de uma busca de casa numa investigação fiscal criminosa. Os autores da denúncia alegam que a suspeita inicial

³¹ a) Decisões do Bochum Landgericht de 7 de Agosto 2009; 8 de Abril de 2009 e 10 de Abril de 2008.

³² http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20101109_2bvr210109.html

foi baseada em dados adquiridos pela República Federal da Alemanha a uma pessoa privada de Liechtenstein. [...] A utilização de elementos de prova fornecidos por pessoas privadas não é regida por tratados internacionais; não existe nenhuma regra que proíba a compra de informações fiscais. O pagamento de dinheiro pela a informação criminal, a aquisição do disco não viola o direito alemão. A ocorrer prova ilegal seria por parte do particular não por parte do governo. As disposições do Código de Processo Penal relativas à recolha de provas destinam-se aos órgãos de aplicação da lei, não são dirigidas aos particulares. Não foram invadidas áreas intocáveis da vida privada, mas o ambiente de negócios.

Um dia destes, veremos o que diz o TEDH.

8. É tempo de concluir. O processo penal fora do Código de Processo Penal é, já hoje, um conjunto de muitas ilhas... autonomias e antinomias. A actividade legislativa faz lembrar a actividade vulcânica. Hoje visitamos uma dessas ilhas. A responsabilidade de evitar que o processo penal resvale para nova *manta de retalhos* é, em primeira linha, do legislador; ao intérprete, conhecedor dos princípios e de olhos postos na Constituição, está reservado o nobre papel de ir tecendo um fio coerente que aglutine estas ilhas de modo a que constituam um arquipélago.

Termino com a divisa que Beccaria escolheu para a abertura da sua obra, uma citação de Bacon: Nas *coisas mais difíceis*, sejam elas quais forem, não deve esperar-se que alguém *semeie* e logo colha, mas é necessária uma preparação de forma a que elas *amadureçam gradualmente*. Bem-haja quem no CEJ preparou a sementeira.

Índice:

1. A constatação das especificidades.
2. Fundamentação e clareza.
3. Deveres de colaboração com a Autoridade Tributária *versus* direito ao silêncio.
Deveres do contribuinte/ direitos do arguido.
 - 3.1. Os deveres de colaboração.
 - 3.2. O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.
 - 3.2.1. Assento legal.
 - 3.2.1.1. A matriz constitucional.
 - 3.2.1.2. O direito internacional.
 - 3.2.1.3. A constitucionalização do princípio via art.º 16º da Constituição.
 - 3.2.1.4. O Código de Processo Penal.
4. Passagem da fase inspectiva para a fase processual.
 - 4.1. O que constitui *declaração*?
 - 4.2. Depoimento do sujeito passivo/arguido.
 - 4.3. Documentos entregues pelo contribuinte.
 - 4.4. A ponderação de interesses.
5. Proibições de prova.
6. Casos de *carne e osso*, do dia a dia dos tribunais.
 - 6.1. Decisões de tribunais nacionais.
 - 6.2. Decisões do TEDH.
 - 6.2.1. *Caso J.B. v. SUIÇA*
 - 6.2.2. *Caso Shannon v. Reino Unido*.
 - 6.2.3. *Caso Saunders v. Reino Unido*
 - 6.2.4. *Caso Funke v. França*
7. Aconteceu na Alemanha...
8. Conclusão.