Lusíada
Repositório das Universidades Lusíada

Universidades Lusíada

Freitas, Maria Alice Barbedo de

A relação entre administração fiscal e o contribuinte : dever de colaboração e autoincriminação

http://hdl.handle.net/11067/2888

Metadados

Data de Publicação 2011

Resumo O tema do trabalho que nos ocupa é a análise da relação existente entre a Administração Fiscal e o Contribuinte tendo particular incidência , no dever de colaboração que deve existir entre ambos e ainda o direito que tem o obrigado tributário de se proteger de uma autoincriminação, de se resguardar e se remeter ao silêncio. Este tema é de fulcral importância para a resolução de situações controversas de Direito Fiscal que dia a dia se deparam entre os contribuintes e a Administração Fiscal. Ao...

The theme of the work that concerns us is to examine the relationship between taxpayers and tax Administrations with particular focus on the duty of cooperation that should exist between them and also the right of the tax required to protect one seifincrimination, to cover himself and to remam in silence. This issue is of paramount importance for the resolution of controversial situations of Tax Law that day to day encounter between taxpayers and tax authorities. Over several years and during ...

Palavras Chave Direito, Direito fiscal, Administração fiscal - Contribuinte

Tipo masterThesis

Revisão de Pares Não

Coleções [ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T10:49:07Z com informação proveniente do Repositório

UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

A RELAÇÃO ENTRE ADMINISTRAÇÃO FISCAL E O CONTRIBUINTE: DEVER DE COLABORAÇÃO E AUTOINCRIMINAÇÃO

Maria Alice Barbedo de Freitas

Dissertação para a obtenção do Grau de Mestre em Direito sob a orientação do Professor Doutor Eduardo Vera-Cruz

PORTO 2010

Agradecimentos:

Neste espaço reservado a agradecimentos quero prestar o meu reconhecimento a todos aqueles que com a sua estima me incentivaram e motivaram de modo a que desenvolvesse e concluísse o tema a que me propus.

Começo por agradecer ao Senhor Professor Doutor Eduardo Vera-Cruz, meu orientador, a profunda sapiência que difundiu quer em sede de aula quer no acompanhamento que prestou à concretização desta dissertação. O seu incentivo, metodologia indicada, paciência e orientação foram determinantes na conclusão deste trabalho, por isso o meu agradecimento.

Ao Senhor Professor Doutor João Pacheco de Amorim, também meu professor, o meu reconhecimento pelo elevado saber com que transmitiu os conteúdos programáticos da sua disciplina e pela afabilidade com que sempre tratou os seus mestrandos. Vai também o meu agradecimento para todos quantos em sede de mestrado, na instituição prestaram a sua colaboração.

Na execução deste trabalho, cumpre-me agradecer à minha família a compreensão que tiveram no decurso deste mestrado, pela minha menor atenção atento o estudo e investigação necessário à sua consecução.

Ao meu marido e aos meus filhos.

ÍNDICE

CAPÍTULO I - O DEVER GERAL DE COLABORAÇÃO 4

1 OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS 4

2 O ESTADO (GOVERNO) COMO DETENTOR DO PODER TRIBUTÁRIO 6

3 O PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO COM OS CONTRIBUINTES... 8

4 O PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO DOS CONTRIBUINTES COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 10

5 O DEVER DE COLABORAÇÃO MÚTUA E OS PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO 12

5.1 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE 13

5.2 PRINCÍPIO DA DESBUROCRATIZAÇÃO E DA EFICIÊNCIA 14

5.3 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E SIMPLICIDADE 15

6 OS DEVERES DECORRENTES DA COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE E OS PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 18

CAPITULO–II A TUTELA DOS DIREITOS HUMANOS DOS CONTRIBUINTES 19

7 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 19

7.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - UM PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL 20

8 A GLOBALIZAÇÃO JURÍDICA 26

9 O CORPUS JURIS 27

10 JULGAMENTO JUSTO 28

11 PRINCÍPIO DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO 33

12 COMO CONCILIAR O DEVER DE COLABORAR COM O DIREITO A NÃO SE AUTO-INCRIMINAR 34

13 JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM 35

13 .1 ACÓRDÃO FUNKE 35
13.2 ACÓRDÃO MURRAY 36
13.3 ACÓRDÃO SAUNDERS 38
13.4 ACÓRDÃO J.B. 39
13.5 CASO WEH V. ÁUSTRIA 40

14 NÃO CONTRIBUIR PARA A AUTOINCRIMINAÇÃO SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM 42

15 O DIREITO DE NÃO SE AUTOINCRIMINAR NO REGIME PROCESSUAL PORTUGUÊS 44

16 O DIREITO AO SILÊNCIO E A CONSTITUCIONALIDE DA NORMA 46

17 DEVERES DE INFORMAÇÃO E DIREITO A NÃO DECLARAR CONTRA SI MESMO 49

18 A PROVA 50

18.1 INFORMAÇÕES OFICIAIS E FORÇA PROBATÓRIA DAS MESMAS 51

18.2 NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES OFICIAIS 51

18.3 NO ÂMBITO DA INSTRUÇÃO 52

19 PROIBIÇÃO DE PROVA 53

20 O EQUILÍBRIO ENTRE AS PARTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO 59

21 A GARANTIA DO PROCESSO EQUITATIVO 61

22 O INTERESSE PÚBLICO A ASSEGURAR A TODOS OS CIDADÃOS 62

23 A ADMINSTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 63

24 O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO TRIBUTÁRIO 64

25 OS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS SANCIONADORES 70

26 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR NA FASE ADMINISTRATIVA SALVAGUARDANDO DA FASE SANCIONADORA 72

27 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR NA FASE SANCIONADORA 74

28 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR E A SEPARAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE LIQUIDAÇÃO E SANCIONADOR 77

29 O PROCEDIMENTO SANCIONADOR COMO MANIFESTAÇÃO DO *IUS PUNIENDI* DO ESTADO 80

30 POLÍTICA CRIMINAL NA FASE SANCIONADORA - A INFRACÇÃO FISCAL 82

CONCLUSÕES 84

BIBLIOGRAFIA 87

RESUMO:

O tema do trabalho que nos ocupa é a análise da relação existente entre a Administração Fiscal e o Contribuinte tendo particular incidência , no dever de colaboração que deve existir entre ambos e ainda o direito que tem o obrigado tributário de se proteger de uma autoincriminação, de se resguardar e se remeter ao silêncio.

Este tema é de fulcral importância para a resolução de situações controversas de Direito Fiscal que dia a dia se deparam entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

Ao longo de vários anos e durante a minha actividade profissional, na área da investigação criminal fiscal e como representante da Fazenda Pública, o chamado advogado do Estado, tenho sido confrontada com imensas dificuldades para conseguir que se faça justiça num campo tão complexo como é este.

Ora a matéria que pretendo abordar será de um lado o dever de colaboração do contribuinte para com as autoridades tributárias na procura da verdade material no que respeita ao facto gerador de obrigação tributária, o que poderá conduzi-lo a responsabilização grave, ou muito grave, até entrar mesmo na esfera criminal pela prática de crime fiscal e do outro lado o direito do contribuinte ao silêncio, para n não se comprometer, ditado por um princípio de não se autoincriminar.

O dever de colaboração é de forma geral um dever de contribuir para a captação de meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social e assume relevância, na fase de determinação da matéria colectável com base nos valores declarados pelos contribuintes.

ABSTRACT

The theme of the work that concerns us is to examine the relationship between taxpayers and tax Administrations with particular focus on the duty of cooperation that should exist between them and also the right of the tax required to protect one self-incrimination, to cover himself and to remain in silence.

This issue is of paramount importance for the resolution of controversial situations of Tax Law that day to day encounter between taxpayers and tax authorities.

Over several years and during my work in the area of tax criminal investigation and as representative of the Treasury, called the state attorney, I have been faced with immense difficulties to achieve that justice is done in a field as complex as this one.

Now I intend to talk the matter will be a part of the duty to cooperate with the taxpayer for the tax authorities in the pursuit of material fact regarding the event of a tax liability, which may lead you to accountability severe or very severe even come up in the criminal sphere of a crime and tax across the taxpayer's right to silence, for not compromise, dictated by a principle of not self-incrimination

The duty of cooperation is generally a duty to contribute to the raising of funds needed for economic and social development and is relevant at the stage of determining the taxable value based on the values declared by taxpayers.

PALAVRAS-CHAVE:

ADMINISTRAÇÃO FISCAL
AUTOINCRIMINAÇÃO
COAÇÃO
DEVER DE COLABORAÇÃO
DEVER DE COOPERAÇÃO
DIREITO AO SILÊNCIO
DIREITO FISCAL
DIREITO TRIBUTÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS:

AT - Administração Tributária

BVERFG - Bundesverfassungsgerich

CADH - Convenção Americana sobre Direitos Humanos
CC - Código Civil
CE – Constituição Espanhola
CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem
CIRC - Código Do Imposto Sobre o Rendimento Das Pessoas Colectivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CJ - Corpus Juris
CPA - Código do Procedimento Administrativo

CPC - Código Processo Civil

CPDHLF -
CPP - Código do Processo Penal
CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direcção Geral das Contribuições e Impostos

DNA - Deoxyribonucleic Acid
DUDH - Declaração Universal Direitos Homem

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

EU - União Europeia

EUA - Estados Unidos da América
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
J.B. - Acórdão J.B.
LGT - Lei Geral Tributária

ONU - Organização das Nações Unidas

PIDCP - Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias

STA - Supremo Tribunal Administractivo

TC - Tribunal Constitucional
TEDH - Tribunal Europeu Direitos Homem
TJCE – Tribunal Justiça das Comunidades Europeias

INTRODUÇÃO

Levar a bom termo a elaboração de uma dissertação não é por certo uma tarefa fácil, nomeadamente quando o nosso quotidiano é preenchido por uma vida familiar e profissional de grande responsabilidade. Porém, a valorização pessoal é uma constante do Homem e assim fundamento bastante para se empreender um trabalho no qual nos revemos como pessoas cada vez mais participativas na sociedade e consequentemente sobre as questões jurídicas que se apresentam ao cidadão comum.

Neste entendimento, atenta a versatilidade de matérias susceptíveis de serem analisadas à luz do Direito, mereceu-me especial relevo pela sua pertinência, conflitualidade e actualidade a natureza dos direitos que se levantam quanto ao silêncio do cidadão em matéria tributária.

O tema da presente dissertação assenta assim numa conflitualidade de interesses e de direitos, em que por um lado o contribuinte, sujeito de direitos e de garantias individuais, de consagração fundamental na dignidade da pessoa humana, se confronta duplamente com o autoridade tributária, ora numa ingerência da sua esfera jurídica individual que lhe é imposta pelo dever de colaboração na busca da verdade material.

O silêncio tem no Direito um significado específico que é valorizado pela doutrina, pelo legislador e pela jurisprudência dos tribunais, desde os tempos mais antigos do Direito Romano. A construção de um Direito ao silêncio a ser exercido pelas pessoas como um direito fundamental no âmbito da liberdade de expressão tem sido, no entanto, menos explorado pelos autores e pouco aproveitado por legisladores e juízes.

Muito discutido no âmbito do direito administrativo, muitas vezes subvertido na valorização do silêncio da Administração Pública face ao exercício de direitos pelos administrados; no âmbito do direito criminal e contra-ordenacional como uma forma de defesa do suspeito ou do acusado; ou, ainda, no direito dos negócios, sobretudo na sua vertente obrigacional, no que respeita ao silêncio como "declaração negocial", tem sido menos tratado na vertente do Direito Fiscal, como forma de salvaguarda dos direitos do contribuinte.

Hoje, o Estado Fiscal é uma realidade cada vez mais carecida do cuidado e da atenção dos juristas. É tal a desproporção das partes num litígio fiscal que importa recuperar a ideia de igualdade das partes no processo para podermos valorizar, com a dimensão jurídica que se impõe, a importância do silêncio do contribuinte como um direito fundamental do cidadão que entre em relação com o Fisco; como um direito essencial de defesa do contribuinte face à Administração Fiscal.

Vivemos, pelas circunstâncias de crise financeira, de desnorte económico e de incompetência na gestão dos recursos gerados pelos impostos uma situação de contínua emergência fiscal em que os princípios e as regras basilares de Direito - que dêem nortear as normas que disciplinam a relação entre governantes e governados, no âmbito da contribuição de cada um dos cidadãos para a receita pública do Estado, entendido este como a comunidade de cidadãos politicamente organizada – são progressivamente ignorados e substituídos por máximas e regras que de Direito nada têm.

Parte da Doutrina começa já a contestar a possibilidade de se albergar na expressão "Direito Fiscal" um conjunto de leis e de normas regulamentares e funcionais que diminuem progressivamente os direitos dos contribuintes e o seu exercício em tribunais que aplicam as regras feitas por uma das partes em litígio (situação que, aliás, pouco ou nada tem de jurídica e, no plano institucional, pouco representa de uma instância imparcial e neutra, onde a justiça do caso concreto é dita por um juiz que aplica o Direito).

A constante propaganda estadual de que o cumprimento estrito da lei fiscal e das ordens da Administração fiscal, na interpretação dos seus funcionários e dirigentes, mesmo que sufragada por tribunais que colocam a formalidade de uma lei feita pelo Estado legislador/administrador/cobrador de impostos acima da regra de Direito e da justiça do caso concreto é uma condição indispensável do Estado de Direito – leva a uma aceitação social crescente e acrítica de atitudes do fisco que violam direitos essenciais de cidadania e de personalidade, com reflexos familiares e sociais bem conhecidos.

Considero, por isso, que na actual situação, assim sumariamente descrita, está uma das razões que tornam o tema da dissertação actual e importante. A degradação da possibilidade de defesa dos contribuintes por meios jurídicos que sejam aceites pelo

legislador fiscal (apenas uma mesma face e uma mesma mão do Estado fiscal) quer na fase graciosa quer na fase contenciosa, e o constante abuso fiscal praticado sobre pessoas, famílias e empresas, potencia o valor do silêncio como forma de defesa.

Os questionários fiscais, as respostas induzidas e outras técnicas utilizadas pelo Fisco, colocam o contribuinte com médio discernimento numa situação em que as respostas dadas nos espaços deixados para as respostas redundam, a mais das vezes, em textos equívocos que se prestam a interpretações incriminatórias; ou a respostas exactas dadas a perguntas equívocas que levam ao mesmo efeito.

Assim, o valor a retirar dessas declarações do contribuinte tem de ser ponderado em termos jurídicos tais que se torne inaceitável considerar que o silêncio do contribuinte na relação com o fisco possa ser considerado um comportamento suspeito ou incriminatório; ou, ainda, como a preterição de um dever legal de colaboração com um Fisco que assim actua em violação de regras primárias de direito que defendem as pessoas na sua relação com o Estado.

Recuperar a juridicidade nas formas de actuar da Administração fiscal e nas sentenças dos tribunais tributários no âmbito da relação entre o Estado e o contribuinte é fundamental para devolver aos cidadãos a confiança no Estado cobrador de impostos e a seu empenho contributivo como dever de cidadania.

CAPÍTULO I - O DEVER GERAL DE COLABORAÇÃO

1 OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

A legislação fiscal assenta a sua actuação em grande parte no dever de colaboração do contribuinte.

O dever de colaborar é intrínseco ao próprio sujeito passivo da relação tributária.

A condição de sujeito passivo do contribuinte irá determinar em que medida ele terá de colaborar mais ou menos com a administração fiscal, nos termos fixados na lei.

A legislação fiscal impõe juntamente com a obrigação principal muitas outras obrigações acessórias aos contribuintes de forma a poder permitir quer a liquidação dos impostos quer o seu controlo efectivo de modo geral e com determinações específicas.

O dever de colaboração do contribuinte está expresso na Constituição da República Portuguesa[1], na Lei Geral Tributária[2] e no Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária[3].

O dever de colaboração na pena de Saldanha Sanches é "*o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objectivo prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração Tributária a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes*"[4]

Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e da lei.

A norma do art.º 103º nº 3 da CRP é clara quanto a isso: " Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei".

Ora, sabe-se que todos os impostos criados fora dos quadros constitucionalmente definidos não podem obrigar os contribuintes, ou melhor os contribuintes têm o direito de não os pagar ou, melhor, não têm o dever de pagar.

[1] Doravante CRP
[2] Doravante LGT
[3] Doravante RCPIT
[4] Saldanha Sanches Manual de Direito Fiscal

O nº 3 daquele artigo reconhece o direito de não pagamento de impostos, não apenas por eles terem sido criados de forma inconstitucional, porque não foram criados pela Assembleia da República, ou com autorização desta, mas também quando a sua liquidação e cobrança se não façam " nas formas prescritas na lei".

Aqui a Constituição reconhece uma espécie de direito de resistência, postulado na norma do art.º 21.º da CRP: *"Todos têm o direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública "*.

Caso um imposto atinja proporções que ultrapassem os parâmetros da capacidade contributiva mínima e tente aplicar uma tributação desmedida sobre os rendimentos essenciais à existência condigna da pessoa humana parece-nos que não poderá ser obrigado a pagar esse imposto, porque, na realidade, ele não foi criado de acordo com a Constituição.

2 O ESTADO (GOVERNO) COMO DETENTOR DO PODER TRIBUTÁRIO

O dever de colaboração com a Administração Tributária é mútuo, no sentido de gerar um dever desta em colaborar com o contribuinte como adiante veremos, embora muitas das vezes a Administração se ache única no poder de decidir e de actuar e o faça mesmo, nem tão poucas vezes por negligência outras por mesmo como forma de demonstrar o seu poder soberano

O Estado aparece, enquanto detentor do poder em geral, como titular do poder de tributar e como detentor do poder político de criar normas gerais e abstractas que criam impostos.

A decisão de todos os aspectos essenciais da norma fiscal, sobre os encargos tributários deverá caber ao parlamento que, mesmo quando delega no executivo a competência para criar impostos, devê-lo-á fazer mediante uma autorização legislativa que pré-determine o conteúdo fundamental da lei a criar[5].

O Estado surge como titular do Direito de tributar e na relação jurídica tributária, como sujeito activo, actuando nas condições fixadas pelas leis que ele próprio criou.

Portanto é o Estado que faz as leis aplica-as e a seguir cobra os impostos criados por si, através delas.

E ainda vemos o Estado como Juiz a resolver os conflitos que surgem entre o sujeito passivo da relação jurídica tributária e o próprio Estado.

Nestas situações o Estado não é imparcial, nem quando legisla, nem quando julga.

No Estado de Direito democrático o poder de tributar não é ilimitado, embora às vezes pareça como também não o é o poder de legislar.

Sofre limitações constitucionais por necessidade de se adequar às particulares exigências do Direito Tributário.

E cada vez mais o Estado tem que se adaptar às novas situações que surgem no Direito Tributário quer nacional quer internacional.

O caminho no sentido de eliminar a sujeição do contribuinte tem sido longo, difícil e insuficientemente conseguido.

[5] Saldanha Sanches –Manual de Direito Fiscal

Assim, mal parece ter sido obtido um equilíbrio razoável, como é o que acontece na actual LGT, logo se cria um meio para voltar a submeter o contribuinte à Administração, ao serviço das necessidades financeiras do Estado, (art.º 38º nº2 LGT)[6].

Ao verificarmos que o Estado é legislador, é credor e é Juíz, uma questão pode ser colocada.

Estamos perante relações de poder apenas ou perante verdadeiras relações jurídicas?

Se a obtenção de receitas e a realização de despesas são finalidades do Estado ao serviço da justiça, também o devem ser ao serviço da liberdade e da igualdade e da defesa dos particulares.

Procedimento Tributário na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário

O procedimento tributário inclui todo o percurso da dívida tributária desde o facto tributário até à cobrança, em fase administrativa, passando por todas as fases que entretanto se entrecruzem, porque nem todo o procedimento é linear e directo.

Pode haver casos em que poderá haver a intervenção da inspecção tributária. Acções essas normais, mas também noutros casos excepcionais.

Poderão ser accionados vários mecanismos de garantia dos direitos dos contribuintes.

Pode o contribuinte pedir a revisão da matéria colectável, a revisão do acto propriamente dito e outros.

A cooperação de todos os contribuintes para com a AT, é fundamental, sem ela não haveria procedimento tributário.

Os próprios princípios constitucionais antes de o serem parecem que já integrariam no seu âmago o dever de cooperação.

Assim o dever de colaboração assume relevância constitucional e constitui-se também como um dever fundamental.

[6] Arº 38.º nº 2 da LGT *" São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas".*

3 O PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO COM OS CONTRIBUINTES

O legislador na LGT, no seu artº 59. ºnº 1, considera o dever geral de cooperação, como um dever de duplo sentido,[7] o dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração e desta para com aqueles.

Na norma deste artigo estabelece-se o princípio de colaboração da administração tributária dos contribuintes e destes com a administração tributária, exemplificando em que é que ele se concretiza.

É também nesta norma que se estabelece a regra da instauração do procedimento de liquidação com as declarações dos contribuintes.

Esta regra já estava formulada noutras normas tributárias como por exemplo nos art.ºs 71º nº1, a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas[8] e 78º nº 1 a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares[9] e agora fica assim generalizada, no Código de Procedimento e Processo Tributário[10].

Nos referidos artigos prevê-se que, quando não é feita com base nas declarações dos contribuintes porque de facto eles não as apresentaram ou então apresentaram-na mas com incorrecções, a liquidação é feita pela totalidade do rendimento do ano mais próximo que se encontrar determinado, ou com base nos elementos que os serviços da DGCI disponham.

O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a aplicação e interpretação de normas tributárias[11].

O dever de colaboração da Administração tributária com os contribuintes, impõe àquela, que os esclareça sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de todos os actos que sejam necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção de erros ou omissões manifestos que as declarações ou documentos apresentem, (Art.º 48º nº 1 CPPT)[12].

---

[7] Art.º 59º nº 1da LGT *" Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco"*.
[8] Doravante CIRC
[9] Doravante CIRS
[10] Doravante CPPT
[11] Artº 59º f) da LGT
[12] Art.º 48º nº 1 do CPPT "*1 - A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem"*.

A Administração Tributária deve dar aos contribuintes a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios, (art.º 59º nº 3, c) da LGT)[13]

O princípio da colaboração da Administração em geral, com o particulares está previsto do artº 7º do Código do Procedimento Administrativo"[14].

[13] Artº 59º nº 3, c) da LGT "*A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios* ".

[14] Art.º 7º do CPA "*1 - Os órgãos da Administração Pública devem actuar em estreita colaboração com os particulares, procurando assegurar a sua adequada participação no desempenho da função administrativa, cumprindo-lhes,designadamente:*
a) Prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam;
b) Apoiar e estimular as iniciativas dos particulares e receber as suas sugestões e informações.
2 - A Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias.

4 O PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO DOS CONTRIBUINTES COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O dever dos contribuintes cooperar na determinação da dívida tributária é um dever jurídico universal e de constitucionalidade indiscutível.

A Administração Tributária, faz presunção geral da verdade e da boa fé dos contribuintes até prova em contrário.

Mas essa presunção pode ser afastada quando a AT verifica que a colaboração por parte dos contribuintes não está a efectuar-se como deve ser.

No referido art.º 59º da LGT, prevê-se também o princípio da colaboração dos contribuintes com a administração tributária, que incluiu o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar, sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas, que mantenham com terceiros, nº 3 do referido artigo.

Os contribuintes têm o dever de prestar a sua colaboração para o conveniente esclarecimento dos factos e descoberta da verdade e têm também o dever de não formular pretensões ilegais, (art.º 60º do CPA)[15] .

A apresentação de declarações é uma das obrigações acessórias dos sujeitos passivos, prevista no nº 2 do art.º 31.º da LGT [16].

E de acordo com o preceituado no art.º 75.ºnº1 da LGT[17], presumem-se verdadeiras as declarações das contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei.

Se a administração tributária não demonstrar a falta de correspondência entre o teor de tais declarações e a realidade, o seu conteúdo terá de se considerar como verdadeiro.

Se as declarações apresentarem omissões, erros, inexactidões ou indícios de que a matéria colectável nada tem a ver com a real do sujeito passivo, deixa de valer aquela presunção, com os efeitos previstos.

---

[15] Art.º 60º *"1 - Os interessados têm o dever de não formular pretensões ilegais, não articular factos contrários à verdade, nem requerer diligências meramente dilatórias.*
2 - Os interessados têm também o dever de prestar a sua colaboração para o conveniente esclarecimento dos factos e a descoberta da verdade".

[16] *Art.º 31º nº 2da LGT "2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações".*

[17] Art.º 75º nº 1 da LGT "*1 - Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal".*

Daí a razão da prova dos factos que são objecto da contabilidade ficar sujeita às regras do ónus da prova estabelecida no art.º 74º da LGT[18].

Verificando-se a omissão deste dever que por norma legitima a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável, art.º 87º nº 1 b) da LGT[19], inverte-se o ónus da prova relativamente aos factos a que se refere a omissão, porque à administração tributária caberá apenas provar que existe um problema, uma deficiência na contabilidade ou escrita e passa a ser o contribuinte que terá que provar, de demonstrar o eventual erro na quantificação da referida matéria colectável, (art.º 74º nº3 da LGT) e (art.º 100 nºs 2 e 3 do CPPT)[20].

Mesmo não sendo efectuada a utilização de métodos indirectos de avaliação, será ao contribuinte que caberá demonstrar os factos relevantes para a fixação da matéria colectável, nos aspectos em que existirem deficiências nas declarações da contabilidade.

No RCPIT, o legislador fala-nos de dever mútuo de cooperação[21]

---

[18] Art.º 74º da LGT *"1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*
2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.
3 - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação".

[19] *Artº 87º nº 1 b) –"1 - A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:… b)Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;"*

[20] Art.º 100º nºs 2 e 3 do CPPT "*2 - Em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.*
3 - O disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada".

[21] artº 9º nº 1 do RCPIT-*"A inspecção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação."*

5 O DEVER DE COLABORAÇÃO MÚTUA E OS PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

No que respeita ao procedimento tributário, cabe à entidade que o dirige realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

O dever de colaboração mútua é também enquadrado por princípios constitucionais, que o legislador quis expressamente consagrar na actuação da administração Pública, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e boa fé [22].

Além dos expressamente previstos, autores há que nos falam de muitos outros.

Acho interessante fazer referência nesta matéria ao entendimento de Joaquim Freitas da Rocha[23], que classifica a cooperação, não como um princípio mas sim como um subprincípio.

Entende este autor que "o princípio da verdade material tem como corolário o *subprincípio da cooperação"*, nos termos do qual "os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíprocos" (artº 59ºda LGT).

Segundo a LGT presume-se que o contribuinte nas suas actuações com a Administração, está de boa fé[24] e esta é também salvaguardada quando o obrigado fiscal actua de acordo com as informações que lhe tenham sido transmitidas pela administração fiscal [25].

O dever de colaboração implica, por parte da administração tributária, que ela "*esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos*

---

[22] Artº 266º nº 2 CRP *" Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé."*

[23] Freitas da Rocha Joaquim, in "Lições de Procedimento e Processo Tributário, 2ª Edição, Coimbra Editora, pág 86

[24] Artº 59º nº 2 da LGT "Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da Administração Tributária" Artº75º nº 2 –*" Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal."*

[25] Artº 68º da LGT "*5 - As informações vinculativas podem ser requeridas por advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de contas ou por quaisquer entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, sendo obrigatoriamente comunicadas também a estes. 6 - Caso a informação vinculativa seja pedida com carácter de urgência, a administração tributária, no prazo máximo de 15 dias, notifica obrigatoriamente o contribuinte do reconhecimento ou não da urgência e, caso esta seja aceite, do valor da taxa devida, a ser paga no prazo de cinco dias."*

necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem" (art.º 48º nº 1 do CPPT), ao passo que o contribuinte "*cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso"*(art.º 48º nº 2 do CPPT), mediante "*o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros*"(artº 59º nº 4 da LGT)

Dos muitos princípios que podíamos desenvolver aqui, propomo-nos fazê-lo relativamente ao princípio da proporcionalidade, princípio da desburocratização e da eficiência e princípio da praticabilidade e simplicidade

5.1 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade da actividade da administração está concretizado, genericamente no CPA[26], onde se estabelece que a Administração tem que actuar em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar.

O princípio da proporcionalidade, visa também adequar e até em parte limitar a actuação da Administração Fiscal para com os contribuintes, no sentido desta não extrapolar os seus poderes[27].

O princípio da proporcionalidade obriga a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações procedimentais desnecessárias ou inadequadas à satisfação dos fins que aquele visa prosseguir ou que vão além do que seja necessário e adequado.

A colaboração que a administração tributária pode impor aos contribuintes e outros obrigados deve ser adequada e proporcional aos objectivos a atingir, como está expresso na LGT no seu art.º 63º nº 4[28] e nos art.ºs 5º e 7º RCPIT.[29]

---

[26] Artº 5º nº 2 do CPA *" As decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar."*

[27] Artº 55º da LGT – *" A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários."* , Artº 46º do CPPT *"Os actos a adoptar no procedimento serão os adequados aos objectivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade."*

[28] *"O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir…"*

[29] RCPIT Artº 5º *"O procedimento de inspecção tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação"* .Artº 7º *"As acções integradas no procedimento de inspecção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção tributária."*

No âmbito da actividade inspectiva, a cooperação traduz-se, na apresentação das declarações de rendimentos, na exibição de documentos na sua essência de extraordinária importância e extrema relevância para o cálculo do imposto.

Elementos chave relacionados com a contabilidade e a escrita devidamente organizada de acordo com as regras contabilísticas estipuladas. Prestação de esclarecimentos diversos e prestações de informações.

Portanto não subsistem dúvidas sobre a existência de um verdadeiro dever geral de cooperação dos obrigados fiscais com o Estado.

Os pedidos de colaboração devem ser adequados à satisfação das necessidades do procedimento tributário, tendo em vista o esclarecimento de factos fundamentais, para a instrução e decisão do procedimento, devendo respeitar os factos que sejam do conhecimento do contribuinte a quem está a ser pedida a colaboração e da forma menos onerosa para o fazer[30].

Incorporam também este princípio da proporcionalidade os princípios da eficiência e da simplicidade.

Por parte da Administração não devem exigir-se obrigações desnecessárias, no que respeita por exemplo a omissões ou até mesmo correcções quando estas sejam consideradas irrelevantes.

Apesar da importância deste princípio da proporcionalidade, "a violação do *princípio da proporcionalidade, no domínio procedimental, não terá quaisquer consequências a nível de validade da decisão que vier a ser tomada, desde que a decisão não seja, ela mesma, ofensiva de tal princípio"*[31].

5.2 PRINCÍPIO DA DESBUROCRATIZAÇÃO E DA EFICIÊNCIA

Entende-se que a "A Administração Pública deve ser estruturada de modo a aproximar os serviços das populações e de forma não burocratizada, a fim de assegurar a celeridade, a economia e a eficiência das suas decisões.", (artº 10º do CPA)[32].

[30] Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos , Direito Tributário *"O próprio contribuinte só deve prestar documentos que estejam em seu poder", "de entre os diversos meios utilizáveis, deve escolher-se o que traga menos encargos para o contribuinte e para terceiro", ..*

[31] Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado e comentado, I volume, pág. 407

[32] Artº 10º do CPA "*A Administração Pública deve ser estruturada de modo a aproximar os serviços das populações e de forma não burocratizada, a fim de assegurar a celeridade, a economia e a eficiência das suas decisões."*

Deve a Administração evitar o excessivo formalismo, dando ao procedimento administrativo a interpretação mais acessível para com o cidadão, segundo o princípio "in dubio pro actione", (princípio do favorecimento do processo).

Deve actuar em matéria de procedimento de forma mais favorável à admissão e decisão final das petições dos administrados, facilitando o seu exercício do direito de petição e assegurando uma decisão em tempo útil.

A administração não deverá perder-se em formalismos complicados e exagerados, e avançar cada vez mais no sentido da transmissão electrónica, facilitando o andamento do serviço interno e simplificando-o também aos cidadãos, (artº 150º do CPC)[33].

5.3 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E SIMPLICIDADE

Estes princípios destinam-se a impor à Administração Tributária, na prática os procedimentos essencialmente necessários e não perder tempo com formalidades desnecessárias.

Todas as disposições legais que impõem dever de colaboração enquadram-se no procedimento tributário, e estão, previstos, na LGT e no CPPT.

A LGT, aplica-se às relações jurídicas tributárias que se estabelecem entre a Administração tributária, agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas ou equiparadas (art.º 1º, nºs 1 e 2 da LGT)[34].

---

[33] *1 - Os actos processuais que devam ser praticados por escrito pelas partes são apresentados a juízo preferencialmente por transmissão electrónica de dados, nos termos definidos na portaria prevista no n.º 1 do artigo 138.º-A, valendo como data da prática do acto processual a da respectiva expedição.*
2 - Os actos processuais referidos no número anterior também podem ser apresentados a juízo por uma das seguintes formas:
a) Entrega na secretaria judicial, valendo como data da prática do acto processual a da respectiva entrega;
b) Remessa pelo correio, sob registo, valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal;
c) Envio através de telecópia, valendo como data da prática do acto processual a da expedição.
3 - A parte que pratique o acto processual nos termos do n.º 1 deve apresentar por transmissão electrónica de dados a peça processual e os documentos que a devam acompanhar, ficando dispensada de remeter os respectivos originais.
4 - A apresentação por transmissão electrónica de dados dos documentos previstos no número anterior não tem lugar, designadamente, quando o seu formato ou a dimensão dos ficheiros a enviar não o permitir, nos termos definidos na portaria prevista no n.º 1 do artigo 138.º-A.
5 - (Revogado.)
6 - (Revogado.)
7 - Os documentos apresentados nos termos previstos no n.º 3 têm a força probatória dos originais, nos termos definidos para as certidões.
8 - O disposto no n.º 3 não prejudica o dever de exibição das peças processuais em suporte de papel e dos originais dos documentos juntos pelas partes por meio de transmissão electrónica de dados, sempre que o juiz o determine, nos termos da lei de processo.
9 - As peças processuais e os documentos apresentados pelas partes em suporte de papel são digitalizados pela secretaria judicial, nos termos definidos na portaria prevista no n.º 1 do artigo 138.º-A.

É necessário munir a Administração Fiscal de um conjunto de elementos necessários ao seu bom funcionamento para que seja possível efectuar um correcto controlo e investigação das relações entre os contribuintes e a Fazenda Nacional.

A actual legislação estabelece e estipula um conjunto de deveres que podemos concretizar num conceito mais genérico de "colaboração tributária", sendo assim possível exigir a um contribuinte, seja ele de direito privado ou de direito público a sua colaboração através de prestações distintas da mera cobrança pecuniária.

Ele é obrigado a fornecer informação sobre a sua situação tributária porque ele melhor do que ninguém conhece ao pormenor todos os dados necessários para o apuramento da verdade fiscal.

Não só a sua situação fiscal mas também a que se relaciona com os seus contactos comerciais com terceiros.

Mas também ao colaborar com a administração fiscal fornecendo informação sobre terceiros pode colocar-se numa situação fragilizada nas suas relações económicas com os seus parceiros de negócios.

Quando o sujeito passivo colabora em relação aos seus dados tributários propriamente ditos, está a actuar correctamente e tem pleno controlo do que está fazendo.

Já em relação a terceiros o mesmo não acontece e este fornecimento de informação de terceiros causa insegurança jurídica e um mau estar perante as partes podendo comercialmente ter consequências muito negativas nas relações profissionais, económicas e financeiras com os seus parceiros comerciais.[35]

Ora a palavra "colaborar" deriva do latim. É uma palavra composta pela partícula "cum" que indica companhia e pelo verbo "colaborar" que significa fazer.

Portanto etimologicamente pode significar trabalhar com a Administração em união de esforços, para facilitar uma mais correcta actuação de ambas as partes.[36]

---

[34] Art.º 1º nºs 1 e 2 da LGT *" 1 - A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial.*
2 - Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas".

[35] Assim entende PALAD TABOADA "*el deber de proporcionar la información puede recaer, sobre el proprio sujeito passivo, ou sobre um tercero. La distinción tiene gran importancia..., pois en el segundo caso, el deber em cuestión está sujeito a determinados limites, que no existen en el primero", in "La potestad de obtención de información...",* pág. 129

[36] Neste sentido Juan Francisco Hurtado González "*...trabajar junto com la Administración tributária necessita de la ay de los ciudanos para uma correcta aplicación de las distintas figuras impositivas*."in El deber de informar sobre terceros como prestación a favor de la Hacienda Pública, pág 41

A colaboração, impõe uma actuação por parte do sujeito passivo mas que, de facto, acaba por não ser voluntária no seu âmago.

Não deixa de ser imposta e destina-se sempre a um fim pré determinado e de interesse público.

O ordenamento tributário alemão impõe aos sujeitos passivos os deveres de exibição dos livros e registos e de apresentar declarações tributárias independentemente da obrigação de entregar dinheiro nos cofres do Estado.

Faz a distinção entre relações jurídicas impositivas e relações jurídicas obrigacionais e neste sentido Kruse defende que "*los distintos deberes de colaboración del sujeito passivo permanecem invariables com independência de la extinción de la relación obligacional impositiva*"[37].

[37] H.W. Kruse Derecho Tributário, Parte General, tradução de Perfecto Yebra, edersa, Madrid, 1978, pág 271.

6 OS DEVERES DECORRENTES DA COLABORAÇÃO DO CONTRIBUINTE E OS PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como consequência do sistema de autoliquidação dos tributos, a Administração Tributária goza de amplas faculdades para pedir informações aos contribuintes, informações que visam comprovar o facto tributário em questão e que o contribuinte exterioriza através das declarações que efectua.

Este dever de colaboração que como já foi abordado, decorre naturalmente do dever geral de colaboração dos administrados com a Administração tendo em vista a satisfação dos interesses públicos do Estado, que compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que aquela lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.

A Administração constatando que não se cumpre o dever de colaboração está livre para actuar.

A violação do dever de cooperação pode levar a Administração à aplicação de métodos indirectos, (artº 10º do RCPIT e 87º da LGT).

Quando se verificar que há violação do dever de colaboração as consequências são a aplicação de métodos indirectos, (artº 10º do RCPIT e 87º da LGT).

Embora quanto a esta matéria não se possa considerar essa falta de "colaboração" de ânimo leve. Nem poderá partir-se sem mais para uma avaliação indirecta, pois obedece a regras muito próprias e só nos casos previstos na lei.

Não se pode partir sem mais para a avaliação indirecta quando a regra parece ser a directa.

Por sua vez a falta de cumprimento deste dever poderá resultar ainda em contra-ordenação prevista no artº 113º do RGIT e em casos extremos em crime fiscal, (103º e sgs do RGIT).

A violação do dever de cooperação de normas jurídicas, faz incorrer quem as infringe em responsabilidade contra-ordenacional ou criminal, que conduzem à aplicação de coimas ou penas no Regime Geral das Infracções Tributárias, (art.º 32º do RCPIT)[38].

[38] Artº 32º do RCPIT *"A recusa de colaboração e a 1 - A recusa de colaboração e a oposição à acção da inspecção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei.* 2 - *Para efeitos do número anterior*,

CAPITULO–II A TUTELA DOS DIREITOS HUMANOS DOS CONTRIBUINTES

7 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sendo o pagamento dos impostos um dever fundamental, não podemos, contudo ignorar que a tributação deve apenas incidir sobre determinado valor de rendimentos que não sejam indispensáveis para a digna sobrevivência das pessoas, tentando assim assegurar um mínimo de existência sobre o qual não Poderá recair a imposição fiscal.

O pagamento dos impostos não pode deixar a pessoa humana numa situação de dificuldade em relação à disponibilidade do seu rendimento para satisfação das suas necessidades mais básicas.

A não tributação desse rendimentos é essencial a uma condição de existência minimamente digna.

Em decisão de 1990.05.29 o Bundesverfassungsgerich (BVERFG) afirma que "O Estado deve isentar (do pagamento de impostos) os rendimentos do contribuinte quando tal seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência humana digna (...) o que deriva do artº 1º, I, da Lei Fundamental".

A dignidade da pessoa humana, a dignidade do homem concreto como ser livre, responsável, enquanto base de unidade de sentido do conjunto dos direitos fundamentais e expressão essencial de cada direito tem um papel importante no direito dos impostos.

A ideia de dignidade da pessoa humana constituiu um obstáculo eficaz contra quaisquer tipos de capitações.

Ninguém pode ser chamado a pagar impostos quando os seus rendimentos não alcancem um limite superior àquele que é necessário e útil para uma existência com um mínimo de dignidade.

Ou seja, o princípio da inviolabilidade da dignidade da pessoa humana tem que ter patente no que se refere ao homem concreto, como ser, como pessoa.

---

devem os funcionários da inspecção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respectivamente responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal

A isenção fiscal de um mínimo de existência radica na dignidade da pessoa humana, mas o seu reconhecimento constitucional também não se pode ignorar.

Segundo Herrera Molina "*ambos os elementos aparecem unidos pois a determinação do rendimento disponível exigido pela dignidade da pessoa humana constitui um aspecto imprescindível para a determinação da capacidade económica*".

É importante aqui falarmos de capacidade contributiva, pois uns consideram-na em crise[39] e outros dão-lhe total relevância como direito fundamental – " o direito fundamental a contribuir de acordo com a capacidade económica"[40] .

7.1 Capacidade Contributiva - um princípio Constitucional

O princípio da capacidade contributiva não está expressamente previsto no texto constitucional apesar da doutrina ter vindo a afirmar a sua vertente constitucional, ligada sobretudo do princípio da igualdade.

O primeiro aspecto do princípio da igualdade fiscal é o da generalidade ou universalidade dos impostos, nos termos do qual todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento dos impostos, "não havendo entre eles, portanto, lugar a qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta"[41] .

Universalidade essa que, impõe que todos os cidadãos paguem impostos por todas as manifestações (qualitativas e quantitativas) da capacidade contributiva, que o legislador delibere tributar.

Aqui é preciso ter em conta duas situações.

Uma para nos dar conta de que a expressão todos os cidadãos que consta dos diversos textos constitucionais deve ser entendida duma forma maleável, já que a cidadania está actualmente longe de delimitar com rigor os destinatários do dever de pagar impostos, embora o queira.

---

[39] Sobre a "crise" do princípio da capacidade contributiva, PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis del princípio de capacidad contributiva, in* Estudos jurídicos Homenage al profesor Frederico de Castro, Vol.II, Tecnoc, 1976

[40] Herrera Molina, Capacidade Económica e Sistema Fiscal

[41] Teixeira Ribeiro, *Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa, p.231* .

Outra, para assinalar que a generalidade dos impostos implica sobretudo a exclusão de distinções assentes em critérios puramente subjectivos, como são a generalidade dos constantes da lista enunciativa do artº 13º nº 2 da CRP[42] .

Dada a sua natureza de dever fundamental, os impostos incidem sobre todos os pertences à categoria dos detentores de capacidade contributiva.

Mais, todos devem estar adstritos ao pagamento de impostos com base no mesmo critério.

E aqui, sobressai o segundo aspecto da igualdade fiscal - a uniformidade dos impostos - segundo a qual a repartição destes deve obedecer ao mesmo critério, um critério idêntico para todos os destinatários de dever de pagar impostos.

E quanto ao critério a usar as opiniões não divergem, ou seja o critério deverá ser o da capacidade contributiva ou capacidade de pagar.

O princípio da capacidade contributiva configura-se como o critério de comparação pelo qual se medirá a igualdade da tributação constituindo assim uma pedra angular de qualquer sistema dum Estado de direito.

O princípio da uniformidade[43] implica que todos paguem impostos de acordo com o mesmo critério.

Assim a capacidade contributiva constitui, o critério segundo o qual se refere o pagamento dos impostos.

Assim quando nos referimos por um lado à igualdade horizontal em que os contribuintes com a mesma capacidade devem pagar os mesmos impostos e uma igualdade vertical em que os contribuintes com diferente capacidade contributiva paguem impostos diferentes.

Há aqui uma intenção de tratar o igual de forma igual e o desigual de forma desigual na proporção de desigualdade que assenta na concepção aristotélica e que tem pois uma intenção distributiva.

O que acabei de referir está associado ao princípio da capacidade contributiva como critério ou parâmetro de tributação, mas não só.

---

[42] Artº 13º nº 2 da CRP *"Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão da ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas os ideológicas, instrução, situação económica ou condição social"*.

[43] Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, 4ª Ed., Coimbra Editora, 1991, p.223.

Pois este princípio deve também ser entendido como o pressuposto ou o substracto da tributação assim podendo justificar a não tributação dos rendimento indispensáveis para assegurar um mínimo de existência, o mínimo necessário para responder, com dignidade, às mais elementares necessidades da pessoa humana.

7.2 O princípio da capacidade contributiva e a "isenção do mínimo de existência"

Neste contexto o princípio da capacidade contributiva será o verdadeiro pressuposto da tributação.[44]

O poder de tributar tem limitações constitucionais.

O princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, não se justapõem cumulativamente, constituindo antes, o princípio da capacidade contributiva o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação.

O tributo representa uma limitação a direitos da pessoa tão relevantes como os direitos à propriedade e ao rendimento do trabalho.

Uma excessiva limitação do direito à propriedade ou ao rendimento do trabalho, pode levar à morte do contribuinte por falta de meios de existência, ou á sua sobrevivência por falta de condições mínimas.

Só deve pagar impostos quem dispõe de uma real capacidade de contribuir para os encargos públicos, isto é, a capacidade contributiva impõe ao legislador fiscal, um limite.

Não poderá haver tributação dos rendimentos desde que primeiro não esteja devidamente salvaguardado a sobrevivência da pessoa humana.

Antes da capacidade de contribuir deve ter-se em conta a capacidade essencial de existir.

Só os rendimentos que ultrapassem a capacidade de existir com a dignidade que a pessoa humana reclama, poderão ser tributados.

O que nos leva a reconhecer que a tributação só deverá pode incidir sobre aqueles que tenham uma efectiva capacidade económica para contribuir para os encargos públicos.

---

[44] *Mónica Leite de Campos/Diogo Leite de Campos, Direito Tributário, 2ª Ed., Almedina, 2000, p127*

A ideia fundamental a salientar que importa é a de que a capacidade de contribuir só se efectiva depois de salvaguardados os rendimentos essenciais para a existência e isso constituiu uma exigência irredutível fundada no respeito pela dignidade da pessoa humana.

Exige-se com o princípio da capacidade contributiva o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido há que proceder às deduções de despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou família mínimo de existência conjugal ou familiar).

Só devemos considerar a capacidade contributiva a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) enquanto pressupostos do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano[45] .

O princípio da capacidade contributiva exige que na parte relativa ao imposto pessoal sobre o rendimento se tenha em linha de conta como rendimento sujeito a impostos, o rendimento disponível.

Ou conforme defende Herrera Molina " *o aspecto subjectivo do princípio da capacidade contributiva exige que se tenham em conta as circunstâncias pessoais e familiares da pessoa"*.

A já referida capacidade de contribuir para os encargos públicos pressupõe, a isenção de um mínimo afecto à satisfação das necessidades mais básicas da pessoa.

E não se trata apenas de um mínimo de existência pessoal pois também os gastos necessários para garantir a subsistência da família não podem ser convocados com os sinais reveladores de uma capacidade contributiva que na parte que diz respeito aos rendimentos afectos a esses gastos não existe[46].

O princípio da capacidade contributiva impõe também que o mínimo isento de pagamento de impostos seja ajustado à realidade.

---

[45] Casalta Nabais, O Dever de pagar impostos p.522

[46] Herrera Molina obra citada, p.121

É verdade que pela referência à capacidade contributiva não se chega a nenhum critério mensurável que nos indique qual o rendimento mínimo que não se pode destinar ao pagamento dos impostos.

No entanto deve ter-se em linha de conta as circunstâncias respeitantes à pessoa para poder determinar esse montante.

"No limite, o controlo do mínimo existencial absoluto só poderá realizar-se com base em dados estatísticos"[47] onde fosse possível separar todas as despesas consideradas especiais para a sobrevivência das pessoas.

A configuração do direito ao mínimo não tem que coincidir com a pensão de alimentos do direito civil, a qual dependendo dos meios de quem os haja de prestar e das necessidades de quem os houver de receber, das possibilidades de auto-subsistência do alimentando e até mesmo da condição social do devedor e do credor de alimentos (artº 2004º e 2005º do Código Civil)[48] pode ultrapassar e de modo significativo aquele mínimo à vida e a uma vida minimamente digna como pessoa.

O que o legislador não pode é adoptar um comportamento racional não fundado, como o que se verifica entre nós, em que a lei prevê apenas um mínimo de existência individual (e não conjugal ou familiar) e limitado somente à categoria de rendimentos provenientes do trabalho dependente.

Aliás o princípio do rendimento disponível, não se satisfaz com técnicas tributárias do género das concretizadas em limites isentos da matéria colectável ou em rendimentos intocáveis pelo imposto apurado.

O princípio do rendimento disponível, enquanto aplicado à família, não esgota a exigência constitucional da consideração fiscal da família, constante da generalidade das constituições actuais, a qual tem implicações próprias que devem ser objecto dum tratamento autónomo.

Segundo Teixeira Ribeiro, a isenção do mínimo de existência é justificada pelo direito à vida.

---

[47] *Herrera Molina obra citada, p.121*

[48] *Artº 2004º do Código Civil "1- Os alimentos serão proporcionados aos meios daquele que houver de prestá-los e à necessidade daquele que houver de recebê-los. 2- Na fixação dos alimentos atender-se-à, outrosim, à possibilidade de o alimentando prover à sua subsistência ."*
Artº 2005º do Código Civil "1- Os alimentos devem ser fixados em prestações pecuniárias mensais, salvo se houver acordo ou disposição legal em contrário ou se ocorrerem motivos que justifiquem medidas de excepção. 2- Se, porém, aquele que for obrigado aos alimentos mostrar que os não pode prestar como pensão, mas tão somente em sua casa e companhia, assim poderão ser decretados"

Não se compreenderia se o Estado negasse o direito à vida ao exigir aos cidadãos uma parte do que estritamente precisam para subsistir [49].

A dignidade da pessoa humana impõe que os indivíduos disponham de condições mínimas de sobrevivência, tendo assim o direito de não lhe serem tributados os rendimentos indispensáveis a garantir esse mínimo de condições.

A opinião do Professor Teixeira Ribeiro é no sentido de que o direito à vida implica um direito à sobrevivência.

A existência de um direito à sobrevivência tem sido destacado como "direito a reclamar do Estado as prestações existenciais indispensáveis a uma vida minimamente digna" [50].

Também não se compreenderia que o estado obrigado a prestar esse mínimo, pudesse subtraí-lo dos rendimentos dos contribuintes considerados essenciais para a sua existência com dignidade.

Vieira de Andrade aborda também este problema, interroga-se sobre o reconhecimento de um direito à sobrevivência, enquanto direito de personalidade, entendido como direito idêntico aos direitos, liberdades e garantias .

De facto esse direito à sobrevivência, não deixa de ser reconhecido pela Constituição na medida em que se assegura, nas várias disposições relativas aos direitos fundamentais, o direito a dispor de condições mínimas de subsistência com dignidade.

Ora se o Estado está obrigado a assegurar essas condições mínimas, não pode vir por outro lado exigir à pessoa humana a parcela de rendimentos que se devem considerar indispensáveis para se lhe assegurar a sua existência.

---

[49] Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças 4ª Ed., Coimbra Editora, 1991, p.223.

[50] G.Canotilho /V.Moreira,*Constituição República Portuguesa*,3ªEd.CoimbraEditora,1993,p.176

8 A GLOBALIZAÇÃO JURÍDICA

O grande impacto dado à globalização, transforma-a num fenómeno explosivo de relacionamento e integração entre países, que conduz ao seu crescimento, mas que contribui em muito para reforçar a interdependência de cada um.

Com a globalização o processo de interacção e integração entre as pessoas, empresas e governos de diferentes nações acelerou de tal ordem que um fenómeno longínquo se pode tornar familiar e um fenómeno familiar se pode tornar internacional.

A globalização de que falamos, é responsável pela aproximação entre Estados e verifica-se em duas áreas de naturezas opostas, a humanista e a da segurança e repressão.

A primeira que defende a existência dos direitos humanos como valores universais. O conselho da Europa a União Europeia[51] tem exercido um papel importante na proclamação dos direitos humanos. E a nível Mundial a Organização das Nações Unidas[52] tem desenvolvido a aplicação do respeito dos direitos fundamentais.

Foram criados vários instrumentos de direito internacional dos quais se destacam a Declaração Universal dos Direitos do Homem[53] e a Convenção para a Protecção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais[54].

Mas além destes instrumentos de defesa dos direitos a nível internacional, existem outros[55].

A área virada para a segurança e a repressão da criminalidade tenta munir-se de instrumentos internacionais com mais força normativa através dos Tribunais Penais Internacionais, convenções internacionais tanto a nível universal como a ONU como a nível regional da UE.

[51] Doravante UE
[52] Doravante ONU
[53] Doravante DUDH
[54] Doravante CPDHLF
[55] Entre outros, O Pacto Internacional sobre os direitos Civis e Políticos, O Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos sociais e Culturais, a Convenção Europeia para a Prevenção da Tortura e das Penas ou Tratamentos Desumanos ou Degradantes, a Convenção para a protecção dos direitos do Homem e da Dignidade do Ser Humano face às Aplicações da biologia e da Medicina, a Convenção entre os Estados Membros das Comunidades Europeias sobre a Aplicação do Princípio "Ne bis in idem", a Carta dos Diretos Fundamentais da União Europeia. E África r«temos a Carta Africana dos Direitos do Homem e dos Povos, na Na América, A Convenção Americana sobre Direitos Humanos.

9 O CORPUS JURIS

Com a Comunidade Europeia[56], surge o CORPUS JURIS[57], que é constituído por um grupo de peritos, especialistas em Direito Penal, com o objectivo de elaborar e desenvolver determinados princípios em matéria de protecção dos interesses da União Europeia e espaço judiciário europeu.

Embora a criação deste grupo não tivesse em vista a elaboração de um Código Penal ou Código Processo Penal específico para a EU, foram enunciadas regras nesta matéria, muito importantes no sentido de uniformizar comportamentos no combate ao crime e diminuir as adversidades causadas nos ordenamentos jurídicos, dos diversos Estados Membros.

Estes especialistas do CJ, sintetizaram o seu trabalho de grupo dividindo-o na generalidade em quatro matérias a tratar:

São elas, o segredo[58], a complexidade da cooperação horizontal[59], as lacunas da cooperação vertical[60] e a diversidade de regras de prova[61].

No nosso caso em concreto a prova, a obtenção da prova designadamente através da entrega de documentos efectuada pelo arguido no cumprimento do seu dever de colaboração[62].

---

[56] Doravante CE
[57] Doravante CJ
[58] Engloba o segredo na investigação criminal em geral mas também o segredo bancário.
[59] É de facto complexa a cooperação horizontal, quando se referem à diversidade de autoridades competentes e de recursos
[60] No sentido da heterogeneidade dos mecanismos legais
[61] Tratam aqui a variedade e diversidade dos sistemas nacionais o assunto da admissibilidade da prova
[62] Relativamente às disposições enumeradas passamos a transcrever os seguintes artigos :

Artº 29º - Direitos do arguido

[…]

2. Durante a pendência de processo aberto por uma das infracções definidas nos artºs 1.º a 8.º, o arguido goza dos direitos de defesa garantidos pelo artº 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e pelo artigo 10.º do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos da ONU. Antes de qualquer interrogatório, o arguido tem de ser informado do seu direito a guardar silêncio.

[…]

Artigo 31º - Ónus da Prova

[…]

2. Com excepção das obrigações de exibir certos documentos, estabelecidas pelo direito nacional ou pelo direito comunitário, ninguém será obrigado a contribuir, de forma directa ou indirecta para estabelecer a sua própria culpabilidade.

10 JULGAMENTO JUSTO

O que acabamos de enunciar cria excepções ao princípio da não autoincriminação Trata-se do principio que defende que ninguém é obrigado a revelar-se, ninguém é obrigado a acusar-se a si mesmo, do latim *nemo tentur se detegere* ou *nemo tenetur se ipsum accusare.*

As excepções têm a ver com a exibição dos documentos de prova que o arguido seja obrigado a apresentar no âmbito de uma investigação preliminar administrativa ou durante o inquérito., artº 32º .

Acrescenta o nº 2 do artº 33º que, se as provas que foram obtidas segundo as regras nacionais violarem, as disposições da Convenção Europeia dos Direitos do Homem[63] e do CJ, serão excluídas, com a condição de que a sua admissão infrinja os princípios do processo equitativo.

Artigo 32º - Provas admissíveis

1. Os seguintes meios de prova são admissíveis em todos os Estados-Membros da União Europeia:

[…]

e) Os documentos que o arguido tenha sido obrigado a apresentar no âmbito de uma investigação preliminar administrativa ou durante o inquérito, assim como os documentos apresentados por terceiros.

[…]

Artigo 33º - Exclusão de provas obtidas ilegalmente

Nos processos por uma das infracções definidas nos artºs 1.º a 8.º, a prova obtida pelos órgãos comunitários ou nacionais em violação dos direitos fundamentais consagrados na CEDH ou das regras europeias estabelecidas nos artigos 31º e 32º será excluída. O mesmo vale para as provas obtidas em violação do direito nacional, excepto se justificadas pelas disposições europeias previamente enumeradas. Todavia, tal prova só será afastada se a sua admissão atentar contra os princípios de processo equitativo.

Disposição aplicativa

Em matéria de prova, sempre que o Corpus Júris não preveja procedimentos específicos (ver a disposição aplicativa 20 § 3d), aplicam-se os procedimentos do direito nacional (cf. Artº 35º)

A prova obtida só poderá ser excluída quando a sua admissão infrinja os princípios do processo equitativo. Por conseguinte, o juiz deve verificar se a irregularidade teve como consequência a lesão dos interesses da pessoa acusada protegidos pela norma (Schutznorm). Se a admissão só afecta os interesses de terceiros, não é obrigatória a exclusão da prova.

[63] Doravante CEDH

O processo equitativo tem tudo a ver com o artº 8.1 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos. Artigo epigrafado Garantias Judiciais.

"1. *Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza"*

Também o artº 14.1 do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, PIDCP.

"*1. Todos são iguais perante os tribunais de justiça. Todas as pessoas têm direito a que a sua causa seja ouvida equitativa e publicamente por um tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido pela lei, que decidirá quer do bem fundado de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra elas, quer das contestações sobre os seus direitos e obrigações de carácter civil…"*

O artº 6.1 da CEDH.

"*1. Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela."*

Os textos transcritos descrevem o processo equitativo e ao mesmo tempo as garantias relativamente aos processos, designadamente quanto à duração dos processos, quanto à imparcialidade dos tribunais e outros.

Esta noção de processo equitativo aplica-se tanto a processos de natureza penal como a determinados direitos e obrigações de qualquer outra índole.

O Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos [64] e a CEDH referem-se em concreto a direitos e obrigações civis e no caso da Convenção Americana, refere-se não só aos civis, mas também a outros, "…seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza"

Portanto um processo equitativo será aquele em que se respeitam em geral as garantias expressamente reconhecidas mas também aquelas que o Estado respeita a pessoa humana.

[64] *Doravente designado PIDCP*

O processo equitativo tem uma dupla função, por um lado servir de um princípio orientador de garantias e ao mesmo tempo como critério independente para analisar as actuações dos órgãos do Estado quer seja em Processo Penal ou outro qualquer.

Ora conforme podemos verificar destes pactos o direito ao silêncio está intrinsecamente ligado ao direito de cada um não colaborar na sua própria autoincriminação[65].

Os seus conteúdos não são totalmente coincidentes, mas acabam por sobrepor-se, porque o direito a não cooperar com a justiça pode atingir situações de cooperação com a justiça extremas como é o de um arguido se sujeitar a uma busca.

O direito ao silêncio em sentido estrito pode referir-se apenas à declaração como pode em sentido mais amplo abranger a entrega de documentos ou outros.

Podemos considerar que estão conexos, porque no fundo têm os dois a ver com apresentação da prova por parte do arguido, que pode ficar apenas pela prova testemunhal como pode até afectar a sua dignidade de arguido e as suas garantias de defesa.

O direito ao silêncio de que falamos não deve ser entendido como uma forma de recusa por parte do arguido, mas sim uma forma de se proteger de não se autoincriminar caso tenha cometido alguma infracção penal, seja constituído arguido em processo penal ou se veja envolvido em qualquer outra situação que ao colaborar se autoincrimine.

É entendimento consensual na Doutrina que o direito ao silêncio engloba outras formas autoincriminadoras de cooperação do arguido no processo, mas continua a designar-se a como direito ao silêncio, tem em vista a origem. Do princípio de não se autoinculpar em matéria penal.

Pensa-se que a origem deste princípio, remonta a Inglaterra, finais do século XVI, como defesa dos métodos inquisitórios dos tribunais eclesiásticos, que recorriam a práticas de tortura para conseguir a confissão dos acusados.

Mas não há dúvida de que no constitucionalismo moderno foram os Ingleses que adoptaram a conhecida expressão de ninguém é obrigado, "nemo tenetur".

E surgiu para não obrigar a fazer-se a confissão de delitos nem frente ao público, nem frente ao juiz "*no existia obligación de confesar delitos frente al público ni frente al juez, evitando-se a posteriori la declaración bajo juramento, pues se advertia que alejarse de la verdade suponía um delito adicional"*[66] .

[65] Vânia Costa Ramos Revista do Ministério Público nº 108, Out-Dez 2006, p.125
[66] Alejandro C. Altamirano Ramiro M. Rubinska, Derecho Penal Tributário II

A liberdade da declaração vai sendo gradualmente reconhecida até vir a ser reconhecida como um princípio da *common law*.

O sistema era o de juramento *ex ofício*. Após inúmeras manifestações contra este sistema, acabou por vir a ser abolido.

A Doutrina começou a defender o direito do suspeito se recusar a testemunhar contra si próprio surgindo a partir daqui a aplicação do verdadeiro "*nemo tenetur*" com a figura do advogado assistindo o arguido.

Aqui quem acusa tem que se confrontar com o advogado e já não directamente com o arguido, possibilitando a este uma melhor defesa.

Em 1836 este direito passa a ser garantido por lei e a partir desta data começa na prática a aplicar-se o verdadeiro direito ao silêncio, não apenas e só por se recusar a falar mas também porque o advogado falaria por ele.

Mais tarde, decorridos doze anos passou a ser obrigatório para o juiz informar o arguido do seu direito ao silêncio e passou a separar-se a função de arguido como meio de prova da sua posição como parte no processo[67] .

Este princípio a pouco e pouco foi sendo implementado e passando a constar dos documentos internacionais como a Convenção Europeia dos Direitos do Homem e o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e políticos da Organização das Nações Unidas[68].

Dada a ausência de previsão expressa na CRP, tanto a doutrina como a jurisprudência portuguesa são unânimes quanto à natureza constitucional do *nemo tenetur*[69].

Quanto aos fundamentos constitucionais do princípio podem distinguir-se dois[70], segundo uma divisão oriunda da doutrina germânica: um fundamento material ou substantivo e um fundamento processual.

Na doutrina portuguesa prevalece a corrente que atribui ao *nemo tenetur* natureza processual[71].

---

[67]Livro Verde relativo aos procedimentos penais, disponível em http://europa.eu/legislation_summaries/human_rights/fundamental_rights_within_european_union/l33214_pt.htm

[68] Doravante ONU

[69], Costa Andrade , "Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal, Coimbra, 2006, p.125

[70] Silva dias Augusto /Costa Ramos Vânia "O Direito à não Auto-Inculpação (*Nemmo Tenetur Se Ipsum Accusare*) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Português

Dentro desta, podem distinguir-se várias nuances, configurando a mioria dos autores o direito ao silêncio como projecção da estrutura acusatória do processo e das garantias de defesa[72].

Outros relacionam aquele direito com aspectos particulares destas garantias, tais como a presunção da inocência, e outros ainda, sem afastar as garantias de defesa, reconduzem-no ao princípio do processo equitativo.

Embora preconize um fundamento processual para o nemo tenetur, a doutrina portuguesa não deixa de referir que o princípio protege igualmente, de forma mediata, a dignidade da pessoa e direitos fundamentais com ela relacionados como os direitos à integridade pessoal e à privacidade[73].

[71] Costa Andrade, "Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal, Coimbra, 2006, p.125 e Fernanda Palma RMP 60 (1994), Pág 107

[72] Fernanda Palma RMP 60 (1994), Pág 10103 e sgs. E MARIA João Antunes, SJ 4 (1992), pág 25

[73] Silva dias Augusto /Costa Ramos Vânia "O Direito à não Auto-Inculpação (*Nemmo Tenetur Se Ipsum Accusare*) No Processo Penal e Contra-Ordenacional Português

11 PRINCÍPIO DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO

A Constituição Portuguesa não estabelece expressamente o princípio da não auto-incriminação, mas depreende-se que resulta do princípio constitucional da exigência de um processo equitativo e do direito de defesa, materializando a presunção de inocência, artº 32º nºs 1 e 2 da CRP.

Resulta também do artº 6º nºs 1 e 2 da CEDH e do artº 14º nº 3 g) do PIDCP, aplicável na ordem interna portuguesa por força do disposto no artº 8º da Constituição.

Tanto a doutrina como a jurisprudência portuguesas são unânimes quanto à vigência daquele princípio no direito processual penal português e quanto à sua natureza constitucional[74].

O direito à não auto-incriminação traduz-se no direito que tem qualquer pessoa, a não contribuir para a sua própria auto-incriminação, como é o caso do arguido e duma forma geral é aceite em processo acusatório e se impõe em todas as fases do processo criminal.

Ora se o princípio da não auto-incriminação é um princípio com matriz constitucional e um princípio do nosso processo penal, ele também tem que ser válido para o processo penal tributário.

Agora o que nos interessa apurar é de que forma o contribuinte conseguirá conciliar os dois.

Como é que vai conciliar o dever de colaborar com o direito a não se auto-incriminar?

[74] Manuel da Costa Andrade, Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal, Coimbra, 2006, p.125

12 COMO CONCILIAR O DEVER DE COLABORAR COM O DIREITO A NÃO SE AUTO-INCRIMINAR

A invocação do direito a não se autoinculpar e com outros relacionados com ele não têm tido grande êxito nos Tribunais quer Portugueses, quer Espanhóis.

O tratamento deste assunto em Tribunal é muito vulnerável.

O Tribunal Constitucional Espanhol já se pronunciou relativamente a esta matéria na sentença 110/1984 onde considerou que "não existe um direito absoluto ou incondicionado à reserva dos dados económicos do contribuinte com relevância fiscal".

Tal pretenso direito tornaria virtualmente impossível o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes e deixaria desprovido de qualquer garantia e eficácia o dever tributário que a Constituição consagra.

Os documentos da contabilidade são documentos que comprovam a situação económica e financeira do contribuinte.

A exibição da contabilidade, é uma situação que é necessária no cumprimento da obrigação tributária para poder ser inspeccionada.

Não se pode considerar a entrega ou exibição desses documentos da contabilidade como uma declaração que admita só por si a sua culpabilidade.

O entendimento, a análise, é diferente, se os documentos que o contribuinte entregou, foram no cumprimento de um dever acessório, ou se foi sob ameaça de sanção.

Para concluirmos que garantia é que o contribuinte pode ter quanto à sua não autoincriminação, temos que analisar e comparar qual o valor das declarações que presta obrigatórias, pessoais ou sob coacção.

Os direitos em questão estão formulados explicita ou implicitamente no artº 24.2 da Constituição Espanhola[75].

[75] ."Doravante CE Art.º 24.2 da Constituição Espanhola " Derecho a no declarar contra si mismo, a no confesarce culpables y a la presunción de inocência"

13 JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM[76]

Tanto o TEDH como o TJCE estabeleceram uma doutrina que abre muitas possibilidades de aplicação do direito a não se autoinculpar no âmbito do Direito Tributário

13 .1 ACÓRDÃO FUNKE

Trata-se de uma sentença de 25 de Fevereiro de 1993, relacionada com um caso em que os tribunais franceses, no âmbito de uma investigação a um possível procedimento sancionatório, pretendeu através de medidas de coação, com a aplicação de uma multa, obrigar o Sr, Funke a apresentar às autoridades aduaneiras extractos de contas bancárias que mantinha no estrangeiro. Tinha de o fazer sob o pagamento de uma determinada quantia , fixada pela alfândega, por cada dia de atraso.

Esses extractos eventualmente comprovariam infracções de natureza penal no domínio do direito.

" O Tribunal constata que as autoridades alfandegárias provocaram a condenação do senhor Funke a fim de obter certos documentos que supunham existir, embora não estivessem certas de tal facto. Sendo incapazes ou não querendo obtê-los por outro meio, tentaram compelir o recorrente a produzir ele próprio a prova das infracções que teria alegadamente cometido.

As particularidades do direito aduaneiro não podem justificar tal violação do direito de todo o "acusado de uma infracção criminal", no sentido autónomo desta expressão no art.º 6º, guardar silêncio e não contribuir para a sua própria incriminação"[77].

O TEDH reconheceu a recusa do interessado em fornecer tais documentos, como legítima, porque se encontrava baseada no direito a não se auto incriminar. Entendeu assim que esta exigência violava o artº 6.1 da CEDH.

[76] Doravante TEDH
[77] Acórdão Funke, parágrafo 44, in http://www.echr.coe.int/echr.

O que o Tribunal provou que para além do processo equitativo e a garantia da presunção da inocência há um direito ainda mais abrangente, o direito ao silêncio.

Vindo a acrescentar-se à posteriori que seria ilegítima a aplicação de sanções para obrigar sob coação o arguido a fornecer provas.

Provas essas que podiam incriminar.

Ora a nosso ver teria sido possível conseguir essas provas de outra forma , até através da declaração de terceiros e não teria havido necessidade de usar meios de coação e sanção para a obrigação de apresentação desses documentos.

Porque se o arguido sabe que os documentos que lhe estão a ser exigidos o vão directamente incriminar é lógico que não os vai apresentar.

13.2 ACÓRDÃO MURRAY

O Senhor[78] John Murray fora condenado pela justiça do Reino Unido a oito anos de prisão por ser cúmplice de um crime de sequestro levado a efeito pelo Exército Republicano Irlandês.

O Sr. MURRAY é detido por estar a descer as escadas do prédio onde foram encontrados os sequestradores e o sequestrado.

Sem nunca ter prestado declarações o Sr. MURRAY é condenado.

Na petição dirigida ao TEDH, o Sr. MURRAY alegava que tinha tomado a decisão de não declarar, quer à polícia quer ao tribunal, porque essa situação ofendia claramente o seu direito ao silêncio.

E segundo ele este direito incluía duas componentes. Uma a de não declarar e a outra a de proibir, impedir que valorasse em seu desfavor.

E isto, porque uma valoração desfavorável contribuiria pela certa, para a sua condenação.

De facto o tribunal tinha apenas indícios de prova.

E mesmo esse indícios de prova eram meramente de carácter circunstancial, porque se limitava ao facto de o Sr. MURRAY ter sido visto a descer as escadas do prédio , onde mais tarde se averiguaria que se encontrava o sequestrado e os seus sequestradores.

[78] Doravante Sr.

Além de que o único testemunho que implicava o Sr. MURRAY era do próprio sequestrado.

Mas por acaso este depoimento foi desprezado pelo tribunal que o não considerou por ter chagado à conclusão quem o prestou, o sequestrador era uma pessoa predisposta ao perjúrio.

Em primeira instância o Sr. MURRAY, foi condenado.

Na fundamentação da sentença o juiz atesta que apesar do facto de o acusado se remeter ao silêncio não pode conduzir à dedução de culpa, mas por outro lado, porque é que não depôs a favor da sua defesa.

O TEDH condenou o Sr. MURRAY, confirmando que "*embora não mencionado especificamente no artigo 6º da Convenção, não há dúvida que o direito a guardar silêncio durante o interrogatório policial e a prerrogativa contra a incriminação são normas internacionais geralmente reconhecidas que se situam no coração da noção de processo* equitativo subjacente ao artº 6º".

Confirma também que," *ao conceder ao arguido protecção contra a eventual coerção abusiva por parte das autoridades, aquelas imunidades contribuem para evitar a má administração da justiça e atingir os fins almejados pelo artº 6º* " [79].

O TEDH nesta situação em concreto, apesar de concordar com a defesa do direito ao silêncio a que tem direito o contribuinte proibiu-lhe a valoração do silêncio do arguido.

Defendendo que se por um lado uma condenação baseada somente no silêncio do arguido é incompatível com o direito ao silêncio e ao direito de não autoincriminação, por outro lado essas proibições "*não podem impedir o tribunal, em situações que requeiram indubitvelmente uma explicação da sua parte, de tomar em conta o silêncio do interessado na avaliação da força da prova produzida pela acusação*."[80]

Aqui ao contrário dos Acórdãos Funke e Murray em que se consideravam dois direitos distintos, o direito ao silêncio e o direito a não contribuir para a sua própria incriminação, foi considerado como um só mas considerando o conteúdos dos dois.

O Tribunal entendeu que o direito a não contribuir para a própria incriminação é subsumível no direito ao silêncio.

Não nos parece de todo correcta esta interpretação porque aqui o arguido foi considerado como sujeito da prova.

[79] Acórdão Murray de 08 de Fevereiro de 1996, parágrafo 45 in http/www.ecbr.coe.int/echr
[80] Acórdão Murray de 08 de Fevereiro de 1996, parágrafo 47 in http/www.ecbr.coe.int/echr

Admitir o arguido como sujeito da prova é admitir a imolação, pura e simples do direito à não autoincriminação.

13.3 ACÓRDÃO SAUNDERS

Aqui trata-se de um caso de fraude. A fraude começou a ser investigada por uma equipa de inspectores do Ministério do Comércio e da Indústria Britânico.

A função dos inspectores era a de levar a efeito um inquérito preliminar no sentido de verificar, se existiam factos que justificassem a intervenção de outras entidades reguladoras, ou titulares de acção penal.

Durante a inspecção, os funcionários da empresa ficavam obrigados, no cumprimento do dever de colaboração a fornecer aos inspectores todos os livros e documentos referentes às actividades da sociedade, a comparecerem sempre que fossem solicitados e a prestar-lhes todos os esclarecimentos necessários.

Os interrogatórios a efectuar pelos inspectores podiam decorrer sob juramento e os depoimentos prestados podiam contribuir para que fossem incriminados.

Quem recusasse cooperar seria punido a título de crime de desobediência qualificada, com multa ou pena de prisão até 2 anos.

As provas obtidas com a inspecção efectuada, foram usadas contra o Sr SAUNDERS, que foi condenado a cinco anos de prisão.

Ora aqui o que é que o Tribunal Europeu iria decidir ? Ia decidir se pelo facto de obrigarem o Sr. SAUNDERS a declarar tinham ou não de facto ofendido o seu direito ao silêncio.

Por outro lado iam também decidir se as provas conseguidas pela Inspecção nas condições em que o foram, poderiam ou não ser usadas para o condenar.

Como neste caso, o procedimento de investigação foi considerado como sendo de carácter puramente administrativo[81], o Tribunal passou à análise da utilização das declarações no processo penal, tendo chegado à conclusão que eram inválidas por violarem o direito à não autoincriminação.

[81] Acórdão Campbell e Fell de 03 de Maio de 1984, in http/www.ecbr.coe.int/echr

Confirmando posições assumidas anteriormente já noutros acórdãos, o Tribunal decidiu que "…o direito de não contribuir para a sua própria incriminação, em especial, pressupõe que, em matéria penal, a acusação deve procurar provar a sua argumentação sem recorrer a elementos de prova obtidos mediante medidas coercivas ou opressivas, desrespeitando a vontade do arguido.

Neste sentido, este direito está intimamente ligado ao princípio da presunção de inocência consagrado no artº 6º parágrafo 2º da Convenção (6º/2)" [82].

A tese defendida pelo Governo Britânico foi completamente rejeitada, estabelecendo o acórdão o seguinte da maior importância:

"*Estes direitos (…) aplicam-se em todos os processos penais relacionados com todos os delitos sem, distinção, desde o mais simples ao mais complexo*".

"*É descabido invocar o interesse público para justificar o uso de declarações obtidas coactivamente numa investigação não judicial para incriminar o acusado no processo penal".*

"(…)nem mesmo o facto de tais declarações obtidas sob ameaça coactiva terem sido feitas antes de o declarante ser acusado impede que a sua relevância no procedimento penal constitua uma violação do direito a não contribuir para a sua própria incriminação".

Aliás no nosso entendimento pelo facto das provas terem sido recolhidas mediante coação, só por isso já estavam postas em causa.

Depois pelo facto de terem sido recolhidas na fase de procedimento administrativo nunca deveriam a vir a ser usadas posteriormente no processo tributário.

As provas foram recolhidas na fase em que o contribuinte ainda não tinha conhecimento do prejuízo futuro que lhe podiam vir a causar para o autoincriminar.

Nem que já o soubesse, não sendo ainda arguido não podia usar o seu direito ao silêncio e decidir não colaborar para não de autoincriminar.

13.4 ACÓRDÃO J.B.

Mais recentemente, sobre esta questão o Tribunal Europeu do Direitos do Homem, no caso J.B. de Maio de 2001 (TEDH J. B. Switzerland, sentença de 03 de Maio de 2001) descrê-nos a situação de um indivíduo que tinha realizado investimentos vários, colocando

[82] Acórdão Saunders , parágrafo 68 in http/www.ecbr.coe.int/echr

capital com um terceiro em empresas deste, tendo omitido nas suas declarações fiscais essa operação.

Em virtude da omissão as autoridades tributárias instauraram um processo por evasão, tendo aquele indivíduo sido notificado pelas autoridades para entregar toda a documentação que tivesse sobre a empresa em questão.

Em resposta a esta intimação o contribuinte reconheceu que tinha realizado investimentos e que tinha omitido o dever de os declarar ao fisco nas suas declarações periódicas, mas absteve-se de entregar a documentação.

Posteriormente foi intimado para indicar a origem dos capitais investidos, mas também não cumpriu com esse dever e com outros que no mesmo sentido se sucederam.

Em consequência foi-lhe aplicada uma multa tributária em conformidade com a lei tributária suíça . O contribuinte alegou perante as autoridades tributárias suíças que não estava obrigado a proporcionar informações eventualmente incriminatórias, mas foi desatendido.

O processo chegou ao Tribunal Europeu dos Direitos Humanos.

Na decisão, o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos analisou a questão sobre o facto de se aplicarem multas a uma pessoa por não proporcionar, informações, ser ou não compatível com o artº 6º da Convenção.

O Tribunal concluiu que um pedido de informação sob ameaça de sanção, enquanto incide directamente sobre a vontade da pessoa intimada, constitui uma violação do direito a não auto-incriminação na medida em que a pessoa tenha razões para crer que cumprindo com o que lhe é pedido pode ser incriminada.

Mais uma situação em que entendemos perfeitamente a posição do arguido, e relativamente ao qual o Estado Suíço provavelmente tinha outros meios de conseguir recolher esses elementos fundamentais para a descoberta da verdade.

Mais uma vez foi extrapolado o direito do estado sobre o contribuinte e só o TEDH decidiu com o respeito pelos direitos do cidadão.

13.5 CASO WEH V. ÁUSTRIA

Neste caso o TEDH analisou a obrigação que foi imposta ao titular do registo de um veículo, de identificar o condutor que na data em causa circulava em excesso de velocidade, sob pena do pagamento de uma coima.

Aqui o Tribunal acabou por decidir pela não violação do direito ao silêncio, porque a jurisprudência não proíbe o uso de poderes coercivos para obtenção de informação fora do contexto criminal e no caso *sub judice* não estavam em causa quaisquer procedimentos de natureza criminal contra o apelante, nem sequer a utilização de informações obtidas coactivamente num posterior procedimento daquela natureza.

O Tribunal afirmou ainda que neste caso, não existia uma ligação suficientetemente concreta entre o procedimento administrativo em causa e um potencial procedimento criminal contra o apelante e que, por essa razão, o uso de poderes coactivos para obtenção de informações não levantava qualquer questão relativa ao direito ao silêncio e à prerrogativa contra a autocriminação.

14 NÃO CONTRIBUIR PARA A AUTOINCRIMINAÇÃO SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM

Os acórdãos do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos referidos são alguns dos mais badalados na problemática do direito ao silêncio e da prerrogativa contra anão autoincriminação.

Analisando e aprofundando atentamente o conteúdo de todos eles é possível retirar os princípios fundamentais que defende o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, na definição e delimitação desses direitos.

Estes princípios são indispensáveis para poder dar resposta ao problema em análise.

Há necessidade principalmente nesta área do Direito Fiscal, de firmar comportamentos no sentido de actuar com equidade, para que o obrigado fiscal não fique prejudicado por desconhecer quando é que pode ou não recusar-se a fornecer os meios de prova e quando pode ou não remeter-se ao silêncio.

Embora surjam actualmente, com mais alguma frequência outros, em matéria fiscal, surgem ainda a conta gotas.

Podemos resumir de uma maneira geral o seguintes entendimentos:

Sempre inerente às garantias de presunção de inocência e de um processo equitativo, o artº 6º da Convenção reconhece o direito de qualquer pessoa, física ou jurídica não contribuir ela própria para a sua inculpação no âmbito de procedimentos de natureza penal e que abrange também todos os procedimentos contra-ordenacionais, que tenham como objectivo infracções que se aproximem das infracções penais;

Não está em causa propriamente só a protecção do direito a não se autoinculpar, como também é legítima a recusa de fornecer elementos, provas que possam autoincriminar o arguido.

E muito mais legítimas se tiverem sido obtidas coercivamente.

Não estão abrangidas as provas que sendo ou não obtidas sob coacção existam "*independentemente da vontade*" .

Temos como exemplo os testes de alcoolemia, testes de sangue, de urina, de tecidos, de DNA ou de apreensão de documentos mediante mandato.

Excepcionalmente o TEDH admitiu como legítima a valoração do Direito ao Silêncio em desfavor do arguido, "*sempre que as provas apresentadas pela acusação requeiram uma explicação*".

Até há bem pouco tempo o Direito a não se autoincriminar sobrepunha-se sempre em todos os procedimentos, considerados de natureza penal à luz da CEDH, ao interesse público da perseguição das infracções e punição dos seus agentes.

A jurisprudência constitucional Espanhola evoluiu um pouco, no sentido de confiar ao julgador a tarefa de verificar em cada caso o alcance da invalidade ou não da prova ilícita, permitindo em certos casos o uso de provas indirectamente derivadas da violação de direitos fundamentais.

Como exemplo é conhecida a sentença nº 8/2000 do Tribunal Constitucional Espanhol, onde se conclui que a ilegalidade de uma busca domiciliária onde estavam em causa provas práticas de crime, não afectavam a validade da subsequente confissão do arguido

15 O DIREITO DE NÃO SE AUTOINCRIMINAR NO REGIME PROCESSUAL PORTUGUÊS

Ao contrário de outras Constituições como a dos EUA, a Brasileira e a Espanhola, a Constituição Portuguesa apenas se limita no seu artº 32º nº 2 a reafirmar que "*2. Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa".* Enquanto a Constituição Espanhola, refere expressamente que qualquer cidadão tem "*derecho a no declarar contra si mismo, a no confesarce culpables y a la presunción de inocência"*[83] , gado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa."

O direito à não autoincriminação faz parte dos valores e dos direitos fundamentais e tem de fazer parte da mente comum como sendo uma parte fundamental de uma peça, de uma arma que é a defesa do indivíduo.

Não somos os únicos a não consagrar na Constituição expressamente o direito da não autoincriminação.

Na Alemanha, verifica-se uma situação idêntica é unívoco o fundamento do "nemo tenetur" para a Doutrina e para Jurisprudência, que apesar de não formalmente expresso, é tido como princípio constitucional não escrito.

Portanto na nossa Constituição apenas foram considerados o princípio de presunção de inocência do arguido, até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, o direito a um julgamento no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa, artº 32º nº 2 e o direito a escolher defensor e a ser por ele assistido em todos os actos do processo, artº 32º nº3.

O direito do arguido no caso interno, "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", habitualmente conhecido como direito ao silêncio, está expressamente reconhecido no artº 61º nº 1 alínea d) do Código do Processo Penal[84].

[83] CE Artº 24.2 "…derecho a no declarar contra sí mismo, a no confesarce culpables y a la presunción de inocência"

[84] Artº 61º nº 1 *d) do CPP " 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"*

A doutrina tem entendido que os direitos do arguido a não prestar declarações sobre os factos que lhe são imputados e a não fornecer provas que o possam incriminar acabam por ser nada mais nada menos que a dupla consequência do princípio da presunção de inocência. Será por causa desta presunção que ele beneficia que se verifica a inversão do ónus da prova. Aliás em caso de dúvida, deverá mesmo ser absolvido, segundo o princípio "in dubio pro reo" .

O arguido não pode assumir a dupla veste de investigador e investigado e por isso é que dizemos que houve uma evolução do processo penal.

De um processo penal de cariz inquisitório onde o sujeito processual, é um sujeito com direitos e deveres, devendo as suas declarações ser vistas, não como meio de prova, mas como uma manifestação do seu direito de defesa que deve ser respeitado para que possa haver o já mencionado processo equitativo, o julgamento justo, designado também por "fair trial".

Porque a situação de contribuinte, é numa situação completamente diferente da situação de arguido.

O arguido se quiser não colabora com a investigação criminal, dizendo apenas que não presta declarações, porque é um direito que lhe assiste por lei e esse direito de se manter caldo, não fornecendo informações que o possam autoincriminar, em nada o podem prejudicar.

Mesmo que haja presunção de que de facto o arguido está na posse de informações imprescindíveis de culpa e o seu silêncio venha a dificultar a averiguação no processo criminal, ele pode recusar-se a colaborar, se entender sentir-se prejudicado em fazê-lo.

Este direito à não auto-incriminação também está presente no processo contra-ordenacional e noutros processos sancionadores, pois a CRP no seu artº 32º nº 1[85], estende a aplicação dessas garantias às mais variadas situações.

O direito processual penal é direito subsidiário do Regime Geral de Infracções Tributárias, aplicando-se aos crimes e às contra-ordenações, embora quanto a estas por via indirecta, na medida em que estas estão no âmbito do regime geral do ilícito de mera ordenação social, (artº 3º a) do RGIT)[86].

---

[85] " 1. O processo criminal assegura todas as garantias de defesa, incluindo o recurso".

[86] Art.º 3º do RGIT *"São aplicáveis susidiariamente :a) Quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal do Código de Processo Penal e respectiva legislação complementar;"*

16 O DIREITO AO SILÊNCIO E A CONSTITUCIONALIDE DA NORMA

Mas voltando atrás à constitucionalidade da norma questionamo-nos se o direito ao silêncio revela ou não dimensão constitucional, porque apesar da doutrina e da jurisprudência portuguesas considerarem que sim, ela não está expressamente prevista.

A nossa Constituição ficou-se apenas pela presunção "todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação".

Mas apesar de assim ser foi sempre considerado como dado adquirido que ninguém pode ser obrigado a contribuir para a sua própria incriminação.

Em analogia um pouco com a Alemanha em cuja Constituição também não se encontra expressamente definido o direito à não autoincriminação, não tem impedido que as jurisprudências de ambas entendam que estamos na presença de um direito constitucionais.

A fundamentação é a mesma, a tutela de direitos e valores fundamentais, a dignidade da pessoa humana até à garantia de presunção de inocência.

Um direito que emana directamente da dignidade da pessoa humana não será passível de sofrer as mesmas restrições que um direito decorrente de garantias processuais. Enquanto o primeiro será uma direito de natureza tendencialmente absoluta, já o direito fundado em garantias processuais poderá ser sujeito a certas limitações. A determinação do fundamento do princípio será fundamental para responder a perguntas como : o nemo tenetur vale noutros tipos de processo que não o processo penal? Até onde podem ir essas restrições ? Abrange apenas actos de carácter comunicacional? Só protege no âmbito da colaboração activa? Ou também da passiva? Abrange a produção de qualquer meio de prova? Ou só prova testemunhal?

O direito à não autoincriminação é indissociável dos valores e direitos fundamentais, eles estão na sua essência, assim como é inseparável da estrutura acusatória (artº 32º nº 5 da CRP)[87] .

[87] Artº 32º nº5.*" O processo criminal tem estrutura acusatória, estando a audiência de julgamento e os actos instrutórios que a lei determinar subordinados ao princípio do contraditório"*.

Nas palavras de Manuel Costa Andrade funciona "…*como critério seguro de demarcação e de fronteira entre o processo de estrutura acusatória e as manifestações de processo inquisitório"*[88]

Portanto parecem restar poucas dúvidas de que apesar de não se encontrar expressamente previsto a nossa Constituição considera os direitos fundamentais nacionais e os internacionais, art.º 16º[89], o que vem reforçar ainda mais que o direito à autoincriminação é um direito fundamental e assim sendo deve ser aplicado e regulado pelo mesmo regime dos outros direitos, liberdades e garantias, (art.º 17º)[90] e (art.º 18º nº 1)[91], vinculando as entidades públicas e privadas e quando necessário aplicado directamente.

Esclarecida a natureza constitucional vamos analisar agora qual é o entendimento da doutrina e da jurisprudência relativamente ao direito contra a autoincriminação .

As opiniões dividem-se. Há os que defendem um fundamento material para o qual o direito ao silêncio e a protecção contra a autoincriminação teriam por base directamente a dignidade da pessoa humana, o direito à integridade pessoal e ao desenvolvimento da personalidade, conforme (art.ºs 1º, 25º e 26º da CRP)[92].

E os que defendem numa perspectiva mais processual que o fundamento constitucional provinha do princípio do processo equitativo e das suas garantias, consagrados nos (art.º 20º nº 4)[93] , e nos (nºs 2e 8 do art.º 32º)[94] da CRP.

---

[88] Manuel Costa Andrade "Sobre as proibições de Prova em Processo Penal"

[89] Artº 16º da CRP "*1. Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional.*
2. Os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem."

[90] Art.º 17º da CRP"*O regime dos direitos, liberdades e garantias aplica-se aos enunciados no título II e aos direitos fundamentais de natureza análoga."*

[91] Art.º 18º nº 1 da CRP "*1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.*

[92] Art.º 1º da CRP *" Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária".*
Art.º 25º da CRP "*1. A integridade moral e física das pessoas é inviolável. 2. Ninguém pode ser submetido a tortura, nem a tratos ou penas cruéis, degradantes ou desumanos".*
Art.º 26º da CRP "1. *A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e*
familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.
2. A lei estabelecerá garantias efectivas contra a obtenção e utilização abusivas, ou contrárias à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias.
3. A lei garantirá a dignidade pessoal e a identidade genética do ser humano, nomeadamente na criação, desenvolvimento e utilização das tecnologias e na experimentação científica.
4. A privação da cidadania e as restrições à capacidade civil só podem efectuar-se nos casos e termos previstos na lei, não podendo ter como fundamento motivos políticos".

[93] Artº 20º nº 4 " *Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo".*

[94] Artº 32º nºs "2. *Todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa.* (…) 8. *São*

No que respeita à dignidade da pessoa humana temos que pensar que no fundo da questão estará a liberdade de acção do ser humano relativamente ao seu comportamento procedimental penal.

O arguido tem de ter liberdade de actuação de acordo com a sua vontade. Não pode estar condicionado por qualquer razão nem sujeito a qualquer tipo de coação, quando está a decidir.

Não pode ser forçado ou coagido a actuar de forma que o prejudique.

Não pode contribuir para a sua própria autoincriminação por coação. E parece-nos que ter direito ao silêncio não é apenas ficar calado, é mais qualquer coisa é também ter o direito a não declarar.

Neste sentido da liberdade de acção se tem pronunciado o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

No aspecto constitucional a Constituição Portuguesa tem em conta a protecção do arguido contra a autoincriminação sob coação, porque "Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária."

Além disso defende o processo equitativo de todos os seus cidadãos no seu artº 20º e considera nos termos do nº 8 do art.º 20º, que " São nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coacção, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações."

O direito constitucional protege o arguido da utilização de meios de coação que o obriguem a participar na produção de provas que o autoincriminem.

Porque ele se quiser participar na produção dos meios de prova pode fazê-lo, desde que devidamente informado, só que tem que ser de sua livre e espontânea vontade sem a utilização de mios de coação.

Porque como já dissemos a obtenção de prova sob coação é nula, como defende também o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem[95].

nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coacção, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.

[95] Acórdão FunKe, Acórdão Saunders, Acórdão J.B. v. Switzerland

17 DEVERES DE INFORMAÇÃO E DIREITO A NÃO DECLARAR CONTRA SI MESMO

O direito a não declarar contra si mesmo está consagrado expressamente tanto na CADH como no PIDCP e integra o conjunto de garantias judiciais do arguido que transmitem a ideia de processo equitativo:

O art.º 8º nº 2 g) da CADH "direito de não ser obrigado a depor contra si mesma, nem a declarar-se culpada", que se complementa com o conteúdo do nº 3 do mesmo artigo "A confissão do acusado só é valida se feita sem coação de nenhuma natureza".

Por seu lado o artº 14º nº 3 do PIDCP dispõe que "Toda pessoa acusada de um delito terá direito, em plena igualdade, a, pelo menos, as seguintes garantias:

[…] g) de não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada".

O artº 6º da Convenção Europeia não contém disposição explicita que se refira ao direito do acusado a não declarar. O Tribunal Europeu extraiu a noção geral de processo equitativo do caso FUNKE[96], doutrina logo de seguida estabelecida a outros casos.

No caso MURRAY[97], defendeu-se esta situação como um modelo padrão de processo equitativo em que o objectivo era fornecer ao acusado protecção contra a pressão das autoridades.

Quando a pessoa acusada é obrigada seja de modo for a declarar não se está a respeitar o direito de não declarar contra si próprio, "*la comprensión básica del derecho a no declarar contra uno mismo sugiere que este se ve infringido cuando la persona imputada resulta compelida de algún modo a declarar. Esto ocurre tipicamente cuando quien busca obtener la declaración se vale de la violência o de alguma forma de intimidación para el logro de su propósito"*[98] .

Os artºs 61º nº 1 d) , 343º nº 1 e 345º nº1 do Código do Processo Penal, referem-se ao direito que tem o arguido de recusar responder, parcialmente ou na totalidade, às perguntas que lhe forem efectuadas.

[96] Caso Funke, França sentença de 25 de Fevereiro de 1993
[97] Caso Murrayv. The United Kingdom, sentença de 08 de Fevereiro de 1996
[98] Derecho Penal Tributário Tomo II, Alejandro C.Altamirano Ramiro M. Rubinska

18 A PROVA

As provas têm como função a demonstração da realidade dos factos, artº 341º do Código Civil.

Em determinadas situações utiliza-se o termo, prova, para nos referirmos à com a por finalidade demonstrar a existência de um facto. Facto esse do qual depende um direito.

Partindo da doutrina, a definição de prova estende-se por duas concepções, uma material e outra formal.

A primeira será aquela que se destina a provar ou não a existência de um direito, a verdade ou a falsidade de uma afirmação, a qual segundo alguns autores defendem têm o inconveniente da sua impossibilidade de demonstração prática.

A concepção formal, tem por objectivo usar uma série de procedimentos legais.

Os meios gerais de prova adminitidos em direito não sancionatório, estão indicvados no Código Civil e no Código de Processo Civil.

Temos a prova documental[99], prova pericial[100], prova por confissão[101] a prova por inspecção[102] e a prova testemunhal[103].

Quando não lei especial não exigir determinado tipo específico de prova, os interessados poderão optar por qualquer meio legal de prova que mais lhe convenha.

A actividade da Administração Fiscal, está subordinada ao princípio consttucional da justiça, artº 266º nº 2 da CRP "2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé".

No Código do Procedimento Administrativo, artº 87.º, nº 1 "O órgão competente deve procurar averiguar todos os factos cujo conhecimento seja conveniente para a justa e rápida decisão do procedimento, podendo, para o efeito, recorrer a todos os meios de prova admitidos em direito".

Não há portanto outras limitações probatórias, que não sejam as derivadas das proibições gerais respeitantes aos meios gerais de prova.

[99] Artºs 523º a 551º -A do CPC e 362º a 387º do CC
[100] Artºs 568º a 591º do CPC e 388º e 389º do CC
[101] Artºs 552º a 567 do CPC e 352º a 361º do CC
[102] Artºs 612º a 615º do CPC e 390º e 391º do CC
[103] Artºs 616º a 645º do CPC e 392º a 396º do CC

Todas estas regras se aplicam à Administração Tributária, quer no procedimento administrativo quer no procedimento judicial tributário.

18.1 Informações Oficiais e Força probatória das mesmas

Existe ainda no direito tributário um outro meio de prova, que são as informações oficiais, artº 115.º nºs 2e 3 do CPPT .As informações oficiais são as prestadas pela inspecção tributária sobre a matéria de facto pertinente e as prestadas pelos serviços da administração tributária, artº 76º nº1 da LGT e artº 111º nº 2 a) e b) do CPPT.

No nº 2 do artº 115º do CPPT refere-se que a força probatória das informações oficiais só existe quando devidamente fundamentadas e baseadas em critérios objectivos.

As informações prestadas pela inspecção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei, artº 76º da LGT.

A força probatória das informações oficiais reporta-se aos factos que nelas forem referidos, pois é apenas relativamente a factos que se coloca a questão de produção de prova[104].

O regime geral previsto para a força as dos documentos autênticos, é o previsto no artº 371.º nº1 do CC

18.2 Necessidade de fundamentação das informações oficiais

As informações oficiais para terem força probatória, têm de ser fundamentadas e basearem-se em critérios objectivos, como se exige no nº 2 do art.º 115º do CPPT.

Essa fundamentação deve consistir na indicação das razões de facto e de direito, designadamente a razão de ciência da administração em relação a eles.

Se não consta a fundamentação, as informações oficiais valerão como elementos probatórios mas sujeitos à livre apreciação da entidade que deve proferir a decisão no procedimento.

Estas informações tem de ser elaboradas com critérios objectivos válidos e assentando numa base científica ou lógica e não em opiniões pessoais, impressões ou palpites do funcionário que efectuou a informação.

[104] Sousa, Jorge Lopes de Código de Procedimento e de Processo Tributário , anotado e comentado 2006, pág.825

O dirigente do serviço tributário juntará sempre ao processo os elementos oficiais de que disponha ou possa solicitar para esclarecimento dos factos, nomeadamente os respeitantes à situação tributária ou contributiva do arguido.

No que respeita às testemunhas elas não podem ser mais de três por cada infracção, não são ajuramentadas, devendo a acta de inquirição ser por elas assinadas.

O regime relativo aos meios de prova admite uma ampla possibilidade de diligências, no sentido de trazer ao processo todos os elentos que possam contribuir para um completo esclarecimento dos factos.

18.3 No âmbito da instrução

Aqui são admitidos todos os meios de prova legais, artº 342º CC.

Normalmente estes meios de prova tem carácter documental, sem prejuízo de recorrer a outros meios, como sejam a inquirição de testemunhas, avaliações, vistorias exames técnicos, inquéritos e outros.

A prova incide, apenas sobre os factos controvertidos, poque os factos notórios não precisam de prova ou alegação, respeitando o que se encontra previsto no artº 514º nº 1 do CPC "*1 - Não carecem de prova nem de alegação os factos notórios, devendo considerar-se como tais os factos que são do conhecimento geral.*

2 - Também não carecem de alegação os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções; quando o tribunal se socorra destes factos, deve fazer juntar ao processo documento que os comprove".

19 PROIBIÇÃO DE PROVA

Tem também muita importância o artº 58º , designadamente o nº 3 "*A constituição de arguido opera-se através da comunicação, oral ou por escrito, feita ao visado por uma autoridade judiciária ou um órgão de polícia criminal, de que a partir desse momento aquele deve considerar-se arguido num processo penal e da indicação e, se necessário, explicação dos direitos e deveres processuais referidos no artigo 61.º que por essa razão passam a caber-lhe".*

Um dos meios de que a lei se serve para proteger os cidadãos, contra ingerências abusivas ao seu direito é a proibição de prova.

Se para se obter a prova se violarem os direitos dos cidadãos, as provas que se obtenham através de tal violação, são proibidas, não podem ser consideradas no processo.

Pretende-se privar de eficácia as provas sob coação evitando o sacrifício dos cidadãos por parte das autoridades judiciárias, dos órgãos de polícia criminal ou até de particulares.

Sabemos também que com esta proibição, podemos ter mais dificuldade em chegar à verdade ou nem a conseguir, pois a prova proibida pode ser de tal importância que pode até ser única, para reconstituir determinado facto.

Como já foi referido por vários especialistas, designadamente, Germano Marques da Silva, já não se propõe a busca da verdade absoluta e por isso também não se admite que a verdade possa ser procurada, usando de quaisquer meios, mas tão só de meios legalmente admissíveis.

Qualquer violação das normas do direito probatório conduzirá à proibição da respectiva prova obtida por meios ilícitos.

As proibições de prova tem primariamente a sua base legal no artº 32º nº 8 da Constituição e é desenvolvida pelo art.º 126º do CPP diz-nos quais são os métodos proibidos de prova[105].

[105] Artº 126º CPP " *1 - São nulas, não podendo ser utilizadas, as provas obtidas mediante tortura, coacção ou, em geral, ofensa da integridade física ou moral das pessoas.*
2 - *São ofensivas da integridade física ou moral das pessoas as provas obtidas, mesmo que com consentimento delas, mediante: a) Perturbação da liberdade de vontade ou de decisão através de maus tratos, ofensas corporais, administração de meios de qualquer natureza, hipnose ou utilização de meios cruéis ou enganosos; b) Perturbação, por qualquer meio, da capacidade de memória ou de avaliação;*

Assim resulta do nº 8 do artº 32º da Constituição, que são absolutamente proibidas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa e que são também proibidas as provas que sejam obtidas com abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações.

O artº 126º do CPP nos seus nºs 1 e 2 disciplina as provas absolutamente proibidas e no nº 3 as provas relativamente proibidas.

Isso quer dizer que as primeiras nunca se podem usar e as segundas só podem ser usadas nos casos previstos na lei.

Tem sido muito discutida a incidência no processo de uma prova considerada proibida ou que tenha sido obtida ilegalmente.

São várias as soluções defendidas pela doutrina, umas mais moderadas outras mais extremas.

Uns defendem que a prova obtida ilicitamente deve ser válida e eficaz, sem prejuízo da responsabilidade dos que a obtiveram por meios ilícitos. Outros consideram que a única sanção eficaz para impedir os abusos na obtenção de prova é considerar que toda a prova ilicitamente obtida é inadmissível.

Outra orientação, dominante na doutrina alemã e defendida entre nós por Manuel Costa Andrade, é a de que as proibições de prova mais não representam do que meios processuais de imposição de tutela de direitos materiais. As proibições de prova são estabelecidas por lei para protecção de certos direitos ou interesses fundamentais e representam por isso, limites à descoberta da verdade.

Entre o interesse público da tutela de determinados interesses e o interesse público na perseguição penal, a ordem jurídica opta por um ou outro, conforme entende qual o que deve prevalecer, porque o interesse predominante da vida em sociedade, não é propriamente a perseguição penal.

As proibições de prova são verdadeiras limitações à descoberta da verdade.

---

c) Utilização da força, fora dos casos e dos limites permitidos pela lei; d) Ameaça com medida legalmente inadmissível e, bem assim, com denegação ou condicionamento da obtenção de benefício legalmente previsto; e) Promessa de vantagem legalmente inadmissível.

3 - Ressalvados os casos previstos na lei, são igualmente nulas, não podendo ser utilizadas, as provas obtidas mediante intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações sem o consentimento do respectivo titular.

4 - Se o uso dos métodos de obtenção de provas previstos neste artigo constituir crime, podem aquelas ser utilizadas com o fim exclusivo de proceder contra os agentes do mesmo.

A expressão proibição *de prova* embora numa fase inicial se deva à Jurisprudência norte-americana, a expressão parece ter sido utilizada pela primeira vez por Beling no princípio do século.

Mas o tema é completamente actual não só pelo significado que assume na estrutura processual, no sentido da descoberta da verdade mas também pelo que representa na protecção dos direitos fundamentais do moderno Estado de Direito.

A prova proibida é nula, o que significa que é inválida, bem como os actos que dela dependerem.

Assim a prova não pode ser usada no processo, não podendo portanto fundamentar qualquer decisão.

A obtenção de uma prova proibida, não pode ser tomada em conta, é como se não existisse

São consideradas três situações diversas relativamente à proibição da prova. A proibição da prova é descoberta antes da sua admissão no processo e nesse caso não pode ser admitida.

A proibição é descoberta depois de ter sido admitida, mas antes de ser valorada, logo a sua valoração não vai ser considerada. Ainda um terceiro caso em que a prova é descoberta depois de admitida e depois de valorada e aqui há viciação da decisão por violação de lei.

Mas o que temos que analisar é se o legislador constituinte respeitou as garantias do arguido de forma a ter em consideração em matéria de prova o direito à não auto incriminação. Saber se o legislador admite que se utilizem os meios coactivos na actuação perante o arguido na recolha da prova.

Ora se o legislador proíbe qualquer tipo de coacção porque se isso acontecer a prova é considerada nula, artº 32º nº 8[106].

Esta proibição de utilizar quaisquer meios coactivamente no sentido de infringir o exercício do direito ao silêncio também está prevista do CPP como já referimos.

O legislador português considerou abrangidas pelo direito de se não autoincriminar todas as provas incluindo a do próprio arguido, quando actua como sujeito, ou seja , quando actua contra ele próprio confessando-se culpado.

[106] Art.º 32º nº 8 da CRP " *São nulas todas as provas obtidas mediante tortura, coacção, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações".*

Mais complicada é a situação do arguido que se encontra numa situação delicada de se autoincriminar quando é ele próprio que carrega a prova, melhor dizendo quando ele próprio tem que participar par se obter a prova.

É uma situação algo complexa e que a doutrina designa como sendo a "zona cinzenta" da produção da prova, porque não se faz bem a barreira da distinção entre a prova como sujeito e a prova como objecto.

É o caso por exemplo da situação em que o arguido se vê perante um teste de alcoolemia ou de um exame de ADN, uma recolha de sangue entre outros.

A solução para este problema passa por determinar quando é que é sujeito ou quando é objecto de prova.

Um caso em que a participação do arguido na produção da prova foi considerana na qualidade de sujeito foi o caso FUNKE.

O estado francês exigia que ele apresentasse documentos que tinha em seu poder que o incriminariam., bem sabendo aquele que a sua obtenção por outra via que a do arguido seria possível.

O estado podia por exemplo fazer uma busca ou apreensão dos documentos, mas nunca poderia sob coação obrigá-lo a entregá-los. Porque ao exigir-lhe uma multa e obrigando-o a agir contra si próprio estava a permitir que se autoincriminasse.

Foi por essa razão que foi considerada legítima a sua recusa.

A coacção exercida sobre o arguido pode ter um papel fundamental na produção de prova.

No caso da acareação entre co-arguidos entre o arguido e o assistente e/ou testemunhas, como descreve o artº 146º[107], pode levar à situação de coagir o arguido a autoinculpar-se.

Assim como a situação prevista no artº 150º[108], quando o arguido é obrigado a participar na reconstituição do facto ilícito.

---

[107] Artº 146º do CPP "*1 - É admissível acareação entre co-arguidos, entre o arguido e o assistente, entre testemunhas ou entre estas, o arguido e o assistente sempre que houver contradição entre as suas declarações e a diligência se afigurar útil à descoberta da verdade.*
2 - O disposto no número anterior é correspondentemente aplicável às partes civis.
3 - A acareação tem lugar oficiosamente ou a requerimento.
4 - A entidade que presidir à diligência, após reproduzir as declarações, pede às pessoas acareadas que as confirmem ou modifiquem e, quando necessário, que contestem as das outras pessoas, formulando-lhes em seguida as perguntas que entender convenientes para o esclarecimento da verdade".

[108] Artº 150 do CPP "*1 - Quando houver necessidade de determinar se um facto poderia ter ocorrido de certa forma, é admissível a sua reconstituição. Esta consiste na reprodução, tão fiel quanto possível, das condições em que se afirma ou se supõe ter ocorrido o facto e na repetição do modo de realização do mesmo.*

Porque ao efectuar a reprodução, a repetição, tão fiel quanto possível, das condições em que se deram os acontecimentos ou que se supõe ter ocorrido o facto vai fazer com que o arguido reviva situações, que lhe provocam atitudes emocionais que o podem levar a confessar a sua culpabilidade, quando não era essa a sua intenção. Porque utilizando a sua pessoa como objecto de prova isso vai-se traduzir por muito pouco que seja duma intimidação, numa violação da sua vontade, da sua autonomia.

Outros exemplos de coação podem resultar dos artºs 160º [109] , 171º [110] e 172º [111] .

O artº 32º nº 8 da CRP rejeita liminarmente o uso da pessoa do arguido como objecto de prova contra a sua vontade e mediante coacção física.

A norma do artº 342º [112]do Código do Processo Penal, chegou a ser posto em causa e o tribunal Constitucional num seu Acórdão de Dezembro de 1995[113], julgou o seu nº 2 inconstitucional.

---

2 - O despacho que ordenar a reconstituição do facto deve conter uma indicação sucinta do seu objecto, do dia, hora e local em que ocorrerão as diligências e da forma da sua efectivação, eventualmente com recurso a meios audiovisuais. No mesmo despacho pode ser designado perito para execução de operações determinadas.

3 - A publicidade da diligência deve, na medida do possível, ser evitada

[109] Artº 160º do CPP "*1 - Para efeito de avaliação da personalidade e da perigosidade do arguido pode haver lugar a perícia sobre as suas características psíquicas independentes de causas patológicas, bem como sobre o seu grau de socialização. A perícia pode relevar, nomeadamente para a decisão sobre a revogação da prisão preventiva, a culpa do agente e a determinação da sanção.*

2 - *A perícia deve ser deferida a serviços especializados, incluindo os serviços de reinserção social, ou, quando isso não for possível ou conveniente, a especialistas em criminologia, em psicologia, em sociologia ou em psiquiatria.*

3 - *Os peritos podem requerer informações sobre os antecedentes criminais do arguido, se delas tiverem necessidade.*

[110] "Artº 170º do CPP "*1 - Por meio de exames das pessoas, dos lugares e das coisas, inspeccionam-se os vestígios que possa ter deixado o crime e todos os indícios relativos ao modo como e ao lugar onde foi praticado, às pessoas que o cometeram ou sobre as quais foi cometido.*

2 - Logo que houver notícia da prática de crime, providencia-se para evitar, quando possível, que os seus vestígios se apaguem ou alterem antes de serem examinados, proibindo-se, se necessário, a entrada ou o trânsito de pessoas estranhas no local do crime ou quaisquer outros actos que possam prejudicar a descoberta da verdade.

3 - *Se os vestígios deixados pelo crime se encontrarem alterados ou tiverem desaparecido, descreve-se o estado em que se encontram as pessoas, os lugares e as coisas em que possam ter existido, procurando-se, quanto possível, reconstituí-los e descrevendo-se o modo, o tempo e as causas da alteração ou do desaparecimento.*

4 - *Enquanto não estiver presente no local a autoridade judiciária ou o órgão de polícia criminal competentes, cabe a qualquer agente da autoridade tomar provisoriamente as providências referidas no n.º 2, se de outro modo houver perigo iminente para obtenção da prova".*

[111] Artº 172º CPP "*1 - Se alguém pretender eximir-se ou obstar a qualquer exame devido ou a facultar coisa que deva ser examinada, pode ser compelido por decisão da autoridade judiciária competente.*
2 - É correspondentemente aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 154.º e nos n.os 5 e 6 do artigo 156.º
3 - Os exames susceptíveis de ofender o pudor das pessoas devem respeitar a dignidade e, na medida do possível, o pudor de quem a eles se submeter. Ao exame só assistem quem a ele proceder e a autoridade judiciária competente, podendo o examinando fazer-se acompanhar de pessoa da sua confiança, se não houver perigo na demora, e devendo ser informado de que possui essa faculdade.

[112] Artº 342º CPP "*1 - O presidente começa por perguntar ao arguido pelo seu nome, filiação, freguesia e concelho de naturalidade, data de nascimento, estado civil, profissão, local de trabalho e residência, sobre a*

E julgou inconstitucional por entender que "…a imposição ao arguido do dever de responder a perguntas sobre os seus antecedentes criminais formulada no início da audiência de julgamento viola o direito ao silêncio, enquanto direito que integra as garantias de defesa de arguido". O direito ao silêncio é uma das garantias de defesa asseguradas no artº 32º da CRP cujo objectivo principal é a protecção da posição do arguido como sujeito passivo.

existência de processos pendentes e, se necessário, pede-lhe a exibição de documento oficial bastante de identificação.
2 - O presidente adverte o arguido de que a falta de resposta às perguntas feitas ou a falsidade da mesma o pode fazer incorrer em responsabilidade penal.

[113] Acórdão *695/95 de 5 de Dezembro O conteúdo essencial do direito de defesa, no qual se inclui o direito de ser ouvido, assenta em que o arguido deve ser considerado como "sujeito" do processo e não como objecto, do que resulta o direito ao silencio que lhe assiste - directamente relacionado com o principio da presunção de inocência - e que só as afirmações por ele produzidas no integral respeito de decisões de sua vontade possam ser utilizadas como meio de prova*
VII - A imposição ao arguido do dever de responder a perguntas sobre os seus antecedentes criminais no inicio da audiência de julgamento viola o direito ao silencio, enquanto direito que integra as garantias de defesa do arguido.
VIII - A norma questionada viola ainda o principio da presunção de inocência para quem defenda que esse principio diz respeito a todos os factos relevantes para a acusação, não se excluindo aqueles que não ocorram no momento da pratica do facto mas que condicionam a culpa do agente,. in http://www.tribunalconstitucional.pt/acordaos/19950695.html.

20 O EQUILÍBRIO ENTRE AS PARTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Um permanente conflito entre ambos está subjacente no relacionamento entre o Estado e o indivíduo.

É função do Estado zelar pelo interesse comum e fazer-se valer da sua autoridade e poder, consubstanciado no exercício da sua capacidade e obrigação de sancionar, em prol do interesse da comunidade, de tributar, na defesa de si próprio enquanto Estado e na dos cidadãos, tendo sempre presente dois pressupostos, muitas vezes conflituantes, que são o da defesa da dignidade humana e o da igualdade perante a sociedade.

Nesta relação estabelecem-se objectivos, patamares, mas a reciprocidade é importante

O mais importante será que se obtenha o resultado esperado, a balança não pode inclinar mais para um lado do que para o outro. em um processo de negociação é que todos obtenham resultado, pois a balança da percepção de bom negócio não pode pender mais para um lado e menos para outro. O melhor é sempre o equilíbrio.
Se a colaboração é recíproca, as partes procuram facilmente entender-se e o objectivo será chegar a um entendimento.

O Estado não pode sempre ser a parte que só pensa em garantir os seus próprios benefícios, tentando impedir a outra parte de se precaver. Não é possível uma boa relação estado contribuinte quando essa mesma relação é tratada de forma desigual, em que um tem vantagem sobre o outro.

Não é uma relação sadia. Tem que passar a ser uma relação onde se diz não quando é não e se diz sim quando é sim.

Não é dizer não porque não, a Administração Fiscal tem de usar no seu diálogo com o contribuinte a melhor linguagem. Colocar os assuntos ao contribuinte de uma forma assertiva. Se assim não for cria-se uma situação de mal estar de conflito de represália passa-se ao "ataque" de parte a parte.

A defesa dos direitos fundamentais, encarados esses como um princípio aglutinador do Estado no seio da sociedade, não deverá distanciar-se da causa primeira e intrínseca à referida defesa, que é a da dignidade da pessoa humana.

O Estado deverá ser ao mesmo tempo o artífice e a ferramenta, que possibilitarão esse desígnio constitucional, não podendo cair no erro ou na tentação de se subtrair a essa função no seu próprio proveito ou no de uma parte da comunidade.

Em termos Tributários e Fiscais o contribuinte tem o dever de colaborar com o Estado quando se trata da determinação das suas obrigações e eventuais dívidas fiscais.

Esse dever pode colidir com os seus direitos fundamentais, nomeadamente o de não se autoinculpar em caso de procedimento ou processo desencadeado pelo Estado, tendente a que este possa e exerça o seu poder sancionador.

Esta dupla contraditória – o dever de colaboração por parte do contribuinte e o seu direito ao silêncio ou à não autoinculpação, são motivo de reflexão por parte de quem, pretende que o equilíbrio entre as partes seja o objectivo final a perseguir.

21 A GARANTIA DO PROCESSO EQUITATIVO

O direito ao silêncio assume uma dimensão processual constitucional imensa, a Constituição no art.º 20º nº 4 refere o processo equitativo na lista dos direitos e deveres fundamentais, o art.º 32º desenvolve e interpreta aquele, fazendo transpondo essa exigência de equidade para o processo penal[114].

A noção de processo equitativo à luz da Constituição no artigo 20º, nº 4, tem sido densificada a partir das definições dos elementos integrantes da garantia inscrita em instrumentos de protecção de direitos fundamentais, designadamente o artigo 6º, par. 1º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e o artigo 14º do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos.

O processo equitativo, no sentido de processo justo, "fair trial", presssupõe a conjugação de elementos orgânicos e elementos funcionais que têm a ver com o tribunal que deve ser independente e imparcial, mas também com a organização e a dinâmica do processo no sentido de que deve estar findo num prazo razoável de decisão da causa.

A enunciação descritiva dos elementos do processo equitativo, como meio de realização da boa justiça, permite afirmar tanto a complexidade deste direito fundamental, como a estruturação referida ao processo tomado no seu conjunto.

As exigências especificamente processuais da garantia do processo equitativo, igualdade, equilíbrio, causa apreciada publicamente e em prazo razoável e outros, têm por seu lado, que ser apreciadas, não numa perspectiva parcial do processo, mas essencialmente na consideração do conjunto, ou da totalidade do mesmo.

A apreciação e o controlo de facto da garantia do processo equitativo no domínio do processo penal deve respeitar os direitos de defesa, atribuir à acusação e à defesa os mesmos meios jurídicos e de uma forma igualmente eficaz, para tornar efectivos aqueles direitos. a imposição de debate contraditório, a presunção de inocência, a audiência pública.

A nível Internacional o processo equitativo é uma realidade, e o TEDH, a DUDH, a CEDH e a DUDH. O TEDH diz expressamente que "…não há dúvida que o direito a guardar silêncio durante o interrogatório policial e a prerrogativa contra a autoincriminação são normas internacionais geralmente reconhecidas que se situam no coração da noção de processo equitativo.

[114] Sobre a exigência de equidade no processo penal, Silva, Germano Marques da, in Curso de Processo Penal, Volume I, 1996

22 O INTERESSE PÚBLICO A ASSEGURAR A TODOS OS CIDADÃOS

No auge da questão em matéria fiscal, está subjacente quer ao procedimento tributário da administração, quer ao poder sancionador do Estado, o interesse público em assegurar a todos os cidadãos, um tratamento justo e igual, perante todos e receber destes em igualdade de direitos a sua contribuição para as despesas públicas.

Só que por vezes esse interesse público do Estado entra muitas vezes em conflito com as garantias dos cidadãos, designadamente na matéria específica que temos vindo a desenvolver,

O conflito ainda se torna maior porque o Estado, enquanto Poder Administração tenta muitas vezes sobrepor-se ao Poder Judicial..

E isto acontecendo a Administração concentra os dois poderes , achando-se do direito de exigir dos cidadãos o cumprimento do dever de cooperação ou de colaboração e ao mesmo tempo o poder sancionador.

Sabemos que Administração Fiscal actua directamente com os contribuintes punindo e sancionando.

E como se não chegasse estendeu os seus poderes à área da investigação criminal, artº 40º nº 2 do RGIT.

Assim sendo torna-se difícil que haja independência e isenção entre a gestão no seio da administração e a função jurisdicional.

23 A ADMINSTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Dentro da administração tributária acontece de forma idêntica, pois esta acumula os poderes do procedimento tributário e ao mesmo tempo o poder sancionador.

O procedimento tributário compreende todos os actos respeitantes à declaração de direitos tributários, artº 54º nº 1[115] da LGT.

Este conceito incluiu a totalidade da actividade da administração tributária à declaração de direitos tributários.

O procedimento de liquidação incluiu toda a actividade relacionada com a liquidação propriamente dita e inicia-se normalmente com a declaração dos contribuintes que conduz de seguida à quantificação e fixação da matéria tributável.

Esta liquidação de que falamos é da responsabilidade dos órgãos da administração tributária, embora existam situações em que a liquidação é efectuada pelos contribuintEs, como acontece com o IRC, Artº 82º a) e 83º nº1 a) do CIRC e com o IVA, artº 35º nº 5, alínea d) do CIVA.

Temos portanto o procedimento de quantificação da dívida e do outro lado o procedimento sancionador onde irá ser aplicada a sanção que pode ser simplesmente um processo de contra-ordenação, como processo criminal.

[115] Artº 54º nº 1 da LGT "*1 - O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:*
a) As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
b) A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária;
c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários;
d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
e) A emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária;
f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
g) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial..."

24 O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO TRIBUTÁRIO

Como se compreenderá nem sempre acontece desta forma, mas a maioria das vezes estes procedimentos nascem no seguimento de um procedimento de inspecção.

E se a infracção fiscal for detectada no decurso de uma inspecção, poderão ficar em conflito o dever de colaboração do contribuinte e o seu direito ao silêncio.

Há quem defenda que o procedimento da inspecção é um procedimento misto, no sentido de que tem uma componente de procedimento tributário e ao mesmo tempo uma componente de procedimento sancionador.[116]

Se o procedimento da inspecção tem um procedimento dirigido à declaração de direitos tributários, designadamente os previstos no artº 54º da LGT e 44º do CPPT[117], tem também, nos termos do artº 2º nº 2 i) do RCPIT e 44º nº 2 da LGT., um procedimento sancionatório.

Tratando-se de crimes tributários, detectados durante a acção de inspecção, o inspector levanta o auto de notícia, com os requisitos do artº 57º do RGIT, onde vai descrever ao pormenor todos os factos indiciadores de crime., artº 35º nº 6 do RGIT e artº 243º do Código Penal, recolhem a prova, artº 72º e podem também efectuar a apreensão de bens.

A competência para a condução do inquérito é atribuída ao Director de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária, que por sua vez delega os seus poderes nos Directores Distritais de Finanças.

---

[116] Trabalho de Mestrado de Brigas Gonçalves, pág. 170

[117] 1 - O procedimento tributário compreende, para efeitos do presente Código:
a) As acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
b) A liquidação dos tributos, quando efectuada pela administração tributária;
c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários;
d) A emissão, rectificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros actos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais;
e) As reclamações e os recursos hierárquicos;
f) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
h) A contestação de carácter técnico relacionada com a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objecto de uma declaração aduaneira, sem prejuízo da legislação especial aplicável;
i) Todos os demais actos dirigidos à declaração dos direitos tributários.
2 - As acções de observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infracções tributárias são reguladas pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

Ora o que acontece é que o Director Distrital de Finanças é o órgão máximo na estrutura que dirige e portanto manda, no serviço de gestão, no serviço de inspecção e na realização do inquérito.

Não existe uma grande diferença entre sanções tributárias e sanções penais, pois as duas representam uma manifestação do Poder do Estado, do seu *ius puniendi*.

Assim, no processo administrativo sancionador aplicam-se os princípios gerais do processo penal, nomeadamente o que temos vindo a falar de direito à não autoincriminação.

E aqui começa a questionar-se a validade deste princípio no direito sancionador tributário, bem como se serão válidas as sanções administrativas impostas em matéria tributária com base em documentos fornecidos pelos contribuintes ou por declarações prestadas por eles, no cumprimento do seu dever de colaboração com a Administração Tributária.

Mas aqui levanta-se um problema, se as informações prestadas pelo contribuinte, são usadas apenas no processo de liquidação dos impostos ou se também no processo sancionatório.

Porque se assim acontecer o contribuinte estará a prestar uma colaboração à Administração que o poderá vir a incriminar. E deste forma com todo o desrespeito pelas garantias constitucionais.

Se evoluir de facto a situação para crime fiscal, sendo instaurado o processo de inquérito e comunicado ao Ministério Público, o contribuinte que foi obrigado a ptrestar declarções durante a acção de inspecção sob pena da instauração de um processo de contra-ordenaçaão, vai também ser constituído arguido.

E aqui temos o contribuinte e o arguido na mesma pessoa e como tal lá está em contradição o dever de colaboração e o direito ao silêncio.

É a Administração que decide se se instaura o processo crime ou não. São os funcionários da mesma Administração que fazem a instrução do mesmo , que constituem os arguidos em caua nesses processos e são eles que os interrogam usando para os confrontar com as mais variadas situações em causa no processo as provas que foram recolhidas durante a acção de inspecção.

É na fase da inspecção que nos termos do artº 2º nº 2 i) que é feita "*a promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infracções tributárias*".

É por isso que nos interrogamos como é que é possível que a administração fiscal e depois numa fase posterior os tribunais usaram como provas aquelas que foram recolhidas durante aquele período, considerado de procedimento tributário.

As provas de procedimento tributário ao serem usadas no procedimento penal, passam por cima do direito que o arguido tem a não se autoinculpar.

Se as provas são as mesmas, ele já as disponibilizou todas, ele até já deu demasiadas informações, entregou determinados documentos que nunca se calhar imaginou que posteriormente chegariam a um processo de natureza penal-.

E agora já numa fase sancionadora como é que ele se vai defender, como é que se ele se vai proteger, como é que ele não vai prestar declarações?

Ele até já as prestou, numa fase que até colaborou com a Administração Fiscal no sentido da descoberta da verdade material.

Como se trata de uma situação que visa determinar em concreto a situação tributária do contribuinte, a Administração até pode recolher essas provas junto de terceiros, por exemplo através de cruzamento de informação com outros obrigados fiscais ou instituições financeira.

Parece-nos que entre os porcedimentos, tributário e penal há uma mistura de comprtamentos, onde um invade o terreno do outro e vice-versa.

Se é verdade que a Constituição da República Portuguesa, consagra um direito à não autoinculpação no âmbito de qualquer procedimento sancionatório também é verdade que é fundamental o dever de colaboração, é uma peça fundamental na função do Estado, Administração Tributária na gestão do sistema fiscal português.

Se o dever de colaboração é importante o direito de autoincriminação também, são os dois indissociáveis e têm a maior relevância no ordenamento jurídico.

A LGT , incluiu nos seus prinípios o "respeito pelas garantias dos contribuintes e dos obrigados tributários", artº 55º.

Mas também refere que "os orgãos da administração fiscal e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproca", (artº 59º nº 1 da LGT).

Só que considera como legítima a falta de cooperação na realização das diligências, previstas no artº 63º nº 4 da LGT, como sejam "*O acesso à habitação do contribuinte*", consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional, bancário ou qualquer; outro dever de sigilo legalmente regulado,…", "*o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos*",

" *A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei*".

Também reconhece como legítima a recusa de prestação de informações, nos termos do (art.º 75º nº2 b).

No entanto a falta de cooperação dos sujeitos passivos o negar-se a mostrar os elemnntos da contabilidade, no fundo os elementos e prova para efeitos fiscais, pode levar a Administração Fiscal a aplicar métodos indiciários nos termos da lei, (artº 10º do RCPIT)[118].

Por sua vez "1.A recusa de colaboração e a oposição à acção da inspecção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei".

Por seu lado são garantidas à Inspecção determinadas garantias para o exercício da sua função, designadamente o livre acesso às instalações da entidade inspeccionada, ao exame, requisição e reprodução de todos os documentos necessários documentos (artº 28º do RCPIT)[119].

---

[118] "*a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei."*

[119] *" a) Ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções; b) À disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia; c) Ao exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos; d) À prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas colectivas de utilidade pública; e) À troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua actuação; f) Ao esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço; g) À adopção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;h) À requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspecção."*

Isto são direitos pessoais que fazem parte da vida intima privada dos cidadãos e que estão previstos na Constituição, artºs 24º nº 1 " *A vida humana é inviolável*.", artº 25º "*1. A integridade moral e física das pessoas é inviolável. 2. Ninguém pode ser submetido a tortura, nem a tratos ou penas cruéis, degradantes ou desumanos*. " , 26º nºs 1 e 2:

A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.

A lei estabelecerá garantias efectivas contra a obtenção e utilização abusivas, ou contrárias à dignidade humana, de informações relativas às pessoas e famílias.

O domicílio e o sigilo da correspondência e dos outros meios de comunicação privada são invioláveis.

A entrada no domicílio dos cidadãos contra a sua vontade só pode ser ordenada pela autoridade judicial competente, nos casos e segundo as formas previstos na lei.

Ninguém pode entrar durante a noite no domicílio de qualquer pessoa sem o seu consentimento, salvo em situação de flagrante delito ou mediante autorização judicial em casos de criminalidade especialmente violenta ou altamente organizada, incluindo o terrorismo e o tráfico de pessoas, de armas e de estupefacientes, nos termos previstos na lei.

É proibida toda a ingerência das autoridades públicas na correspondência, nas telecomunicações e nos demais meios de comunicação, salvos os casos previstos na lei em matéria de processo criminal.

Nestas situações, que por regra são consideradas excepcionais, só com a autorização do Tribunal é que podem ser feitas determinadas diligências ainda que consideradas imprescindíveis.

Portanto se um sujeito passivo recusar exibir a sua contabilidade porque verifica que de facto a Administração está a violar algum dos direitos liberdades e garantias pode fazê-lo.

E se nos questionarmos, se é legítimo fazê-lo, temos que admitir que sim, porque a lei concede-lhe esse direito.

Depois desta análise sobre os direitos e garantias e sobre a forma como actua a Administração Tributária, preocupa-nos concluir que nem a Constituição nem o próprio legislador conseguiu demover aquela nos seus procedimentos e atitudes.

Mesmo a jurisprudência tentando dar alguns primeiros passos ainda está muito aquém do que se desejaria.

E o conflito entre a administração e o obrigado fiscal, continua por resolver, pois nos termos do artº 75º nº 1 da LGT[120] "

Nos termos do artº 10º do RCPIT, se a administração achar que a falta de cooperação é ilegítima, pode levar à aplicação de métodos indirecto pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos.

a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei.

[120] *1 - Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.*
2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:
a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;
c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.
d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.
3 - A força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar

25 OS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS SANCIONADORES

O princípio da colaboração expressamente previsto no artº 59º da LGT e no artº 49º do RCPIT [121] são as regras aplicáveis ao tema.

Por sua vez o art.º 59º da LGT, discrimina o dever recíproco a que "1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco." e também que o funcionário da inspecção deve identificar-se , porque é um direito que o contribuinte tem de saber a identificação, artº 59º nº 3 j) "*O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem"*.

Porque apesar de a Inspecção antes de iniciar uma acção de fiscalização cumprir com a notificação prevista no artº 49º do RCPIT, há determinadas situações em que o não faz, artº 50º, porque está dispensado de o fazer.

O contribuinte até se pode opor aos actos de inspecção na situação do artº 47º do RCPIT , "É legítima a oposição aos actos de inspecção com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução".

Acrescentando as situações em que é legítimo ao contribuinte não cooperar, artº 63º nº 4.

Ou seja o legislador da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, abordaram alguns pontos do problema mas sem grande sucesso.

E o ponto chave passou ao largo.

E é preocupante o que na prática se verifica. Porque o funcionário durante o tempo em que está a efectuar a inspecção, vai recolhendo elementos das declarações, da contabilidade elementos bancários, funcionários, se os houver, portanto tudo em

---

121 "Notificação prévia para procedimento de inspecção

1 - O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.
2 - A notificação prevista no número anterior efectua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo director-geral dos Impostos, contendo os seguintes elementos:
a) Identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objecto da inspecção;
b) Âmbito e extensão da inspecção a realizar.
3 - A carta-aviso conterá um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção".

geral.(embora também possam existir inspecções direccionadas só a um determinado objectivo, imposto, ano ou outros), artº 55º e 56º do RCPIT.

Vai pedir documentos informações sobre tudo e por vezes chega a exigir dos contribuintes declarações escritas sobre determinadas matérias que lhe interessa para o cumprimento da ordem de serviço que está a cumprir.

26 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR NA FASE ADMINISTRATIVA SALVAGUARDANDO DA FASE SANCIONADORA

Se verifica que há indícios de de procedimento criminal, desse facto deveria dar conhecimento ao obrigado fiscal, mas não há garantia de que o faça.

Agora uma coisa é certa vai continuar a fazer o seu trabalho de recolha de informação, vai pedir-lhe todos os elementos necessários até ao fim da sua acção de fiscalização.

De seguida e verificando-se que há anomalias contabilísticas são levantadas dois autos de notícia. Um auto de notícia por contra-ordenação que visa o pagamento propriamente dito doi imposto e que segue para o Serviço de Finanças da área fiscal de onde pertence o contribuinte e outro auto de notícia que egue para a Divisão dos Processos Criminais Fiscais para ser ser instaurado o respectivo processo de inquérito e imediatamente comunicado ao Minsitério Público.

Temos dois processos distintos, mas apoiados num mesmo relatório e cujas provas recolhidas são exactamente as mesma para um e para outro

O infractor é notificado para ser constituído arguido e só nesta fase do processo de averiguações é que lhe é dado conhecimento dos direitos e deveres e é aqui que ele podendo ser acompanhado por advogado, opta por prestar declarações ou pode de facto beneficiar do direito ao silêncio se essa for a sua vontade.

Por fim temos o Director de Finanças como orgão máximo superior hierárquico do ou dos funcionários que efectuaram a inspecção, responsável pelo procedimento tributário e ao mesmo tempo com competência para investigar os processos de averiguações.

Agora questionamo-nos, as provas que foram recolhidas na fse do procedimento tributário podem ser usada agora no procedimento penal?

O dever de colaboração do contribuinte vai falar mais alto do que o direito ao direito ao silêncio?

Na nossa óptica não pode ser assim. Não podem ser usadas provas incriminatórias na fase processual penal contra o argguido que foram recolhidas durante o procedimento tributário.

Se o contribuinte desconhecia que lhe estava s er instaurado um processo crime e se lhe tivesse sido informado que todas as provas recolhidas o poderiam incriminar, ele concerteza não teria facilitando determminados documentos ou prestado determinadas declarções, ou pelo menos tinha tido o direito de fazer como entendesse.

Portanto se logo que foram detectados os indícios de crime fiscal fossem constituídos arguidos as provas recolhidas a partir daí com o consentimento do arguido seriam válidas, doutro modo não.

27 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR NA FASE SANCIONADORA

É uma situação complexa e ao mesmo tempo ambígua, como escreve, Falcón Y Tella[122] referindo-se à sentença do caso Saunders- "Conviene preciusar que no se trata de que, a partir del momento en que se aprecie la posible existência de um delito o infracción, deba reconocerse al sujeito pasivo el derecho a no declkarar contra si mismo…dicho derecho asiste a los particulares en todo momento, incluso antes de que existam indícios de delito incluso antes de que existan indícios de delito o infracción"

O problema do caso Saunders não tem a ver com o facto de guardar silêncio no processo penal, mas sim em utilizar neste a informação obtida sob coacção, no procedimento administrativo de inspecção (embora aqui não tributária) anterior.

Para Aguallo Y Garcia Berro [123] o "*derecho a no ser condenado o sancionado com fundamento en la información auroincriminatoria aportada bajo coacción…yo no, como sucede mantenerse… un derecho a la reserva de dichos datos, si se prefere, a no aportalos*".

O arguido goza do direito de não responder às perguntas feitas por qualquer entidade.

Da conjugação deste direito ao silêncio com o princípio de que só a prova produzida em audiência para fundamentar a convicção do Tribunal, decorre necessariamente a proibição de serem lidas as declarações por ele anteriormente prestadas no decorrer do processo"[124]

A distrinça entre ambos os aspectos do direito a não autoinculparse relaciona-se directamente com a distinção entre informação obtida sob coacçãodentro e fora dum procedimento penal ou sancionador, como defende Carlos Palao Taboada[125] "La distinción

[122] Falcón Y Tella, R, R. (1997), El carácter reservado de la información tributaria :la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno », Quinzena Fiscal 12/1997, p.5 e sgs O negrito consta do original

[123] Aguallo Y Garcia Berro, F .(2000) Deber de Colaborar com la Administración Tributária y derecho a no autoinculparse:um conflito aparente, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

[124] Maria João Antunes, Direito ao Silêncio e leitura, em audiência, das declarações de arguido, in Sub Júdice- 4 Provas e Sinais

[125] Taboada, Carlos Palao, in El derecho a no intoinculparse en el âmbito tributário, pág.25

entre ambos aspectos del derecho a no autoinculparse se relaciona directamente, por tanto, von la distinción entre infoirmación obtenida bajo coacción fuera y dentro de um porocedimento penal o sancionador".

Aqui estamos perante uma situação de mistura de procedimentos e que pensamos enquanto aassim prosseguir não vamos poder modificar certos e determinados comportamentos.

Porque o busilis da questão está precisamente na não separação dos procedimentos tributário e penal, por causa da "confusão" daqueles e "contaminação" entre eles.

Assim entende Carlos Palao Taboada quando afirma que "En la práctica, sin embargo, no parece fácil que se prescinda de las pruebas auto incriminatórias, por lo que la confusión de procedimientos produce una contaminación insalvable entre ellos.El problema de la aplicación del derecho a guardar silencio en el procedimento de inspección sólo se plantea, por tanto, en una situación de falta de separación de dicho procedimiento y de liqidación"[126].

No entender de António Lopez Dias existem razões que justificam a separação do procedimento tributário e o princípio de imposição de sanções, *" existen três razones que justifican la separación del procedimiento comprobdor y el de imposisición de sanciones*[127].

Têm a ver coma diferença que de facto existe entre elas e que são, o distinto fundamento, os distintos princípios e os efeitos que também são diferentes.

Defende aquele autor que o fundamento é distinto, porque o fundamento do tributo se situa no dever de contribuir, enquanto que a sanção assenta no *ius puniendi* do Estado. Estamos na presença de poderes diferentes; tributário e sancionador.

Os princípios aplicáveis também são diferentes, porque os princípios de direito penal aplicáveis embora com algumas nuances de processo sancionador não tem nada a ver com elementos de procedimento de liquidação ou determinação de imposto, são-lhe completamente alheios.

Quanto aos efeitos também são diferentes, porque embora o procedimento de liquidação tenha como objectivo determinar a obrigação tributária, o procedimento

126 Taboada, Carlos Palao, in El derecho a no intoinculparse en el âmbito tributário, pág.26

127 António López Diaz, "El Derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimento sancionador en matéria tributaria"

sancionador deve aplicar-se aos factos constitutivos da infracção, da culpabilidade , da punibilidade entre outros.

28 O DIREITO A NÃO SE AUTOINCULPAR E A SEPARAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE LIQUIDAÇÃO E SANCIONADOR

No Direito Tributário o princípio Nemo Tenetur tenta impedir que as declarações que possam autoinculpar os contribuintes na sequência das declrações que prestarem durante o procedimento de liquidação e cobrança dos impostos sejam usadas futuramente num processo sancionador.não venham prejudicar o contribuinte mais tarde, quer seja num procedimento sancionador quer seja em resultado do procedimento tributário

A intenção é de facto impedir que essas declarações venham prejudicar o contribuinte mais tarde quer seja no procedimento tributário, quer seja no procedimento sancionador.

Isto porque pode acontecer que haja procedimento sancionador na fase administrativa.

Duma maneira geral os dados obtidos durante o procedimento tributário, quer na fase tributária quer na fase de liquidação quer na fase da inspecção, devem confinar-se apenas à fase administrativa de procedimentoe no caso de incumprimento ficarem sujeitas a sanções.

A proibição de utilizar no processo penal os dados que possam inculpar o arguido , que asté aqui era contribuinte ou executado, não está expressamente prevista.

A sobreposição dos poderes da Administração Tributária de actuar simultaneamente exigindo o cumprimento das obrigações tributárias e ao mesmo tempo aplicar sanções dificultam muito a aplicação do nemo tenetur.

Mesmo que não exista uma efectiva separação entre o procedimento de liquidação e inspecção e o procedimento sancionador tributário, a única forma de salvaguardar o princípio nemo tenetur, é reconhecer ao obrigado o direito a recusar-se a fornecer a informação que potencionalmente o incriminará., Herrera Molina "…*la única forma de salvaguardar el princípio nemo tenetur es reconocer al obligado tributario el derecho a negar-se a proporcionar a la Administración la información potencialmente autoincriminatoria"*[128].

[128]Herrera Molina(1997), pág 1080

Segundo Aníbarro/Sesma "*tal separación no es una condición necesaria para la efectividad de este derecho;pero la forma de tutelarlo varía según que la separación exista o no :si los procedimientos están efectivamente separados es posible exigir al obrigado tributário una colaboración sin restricciones en el procedimiento de liquidación pero impidiendo la utilización de los datos autoincriminatorios obtenidos en el procedimiento sancionador"*[129]

Se pelo contrário os procedimentos se mantêm unidos, é necessário admitir que o obrigado tributário pode recusar fornecer a informação, no sentido de proteger o direito em questão.

Esta mistura de procedimentos alguns autores classificam-na como "mixtificatión procedimental"[130] e outros como Carlos Palao Taboada como procedimentos "mezclados".

O problema que ainda se põe é que independemtemente da fase em que se encontra o processo, fase de procedimento ou fase sancionadora, uma única pessoa aqui sabe se as informações o prejudicam ou não e essa pessoa é o obrigado tributário.

Só que este obrigado tributário se se rucar a prestar declarações ou informações corre o risco de imediatamente a seguir ser submetido a uma avaliação por métodos indirectos.

Do que temos vindo a falar e de todas as considerações já feitas resultas que a separação dos procedimentos é uma questão de política jurídica que não vem imposta na Constituição, e nem tem sido exigida pelo princípio nemo tenetur[131].

Também outros direitos processuais fundamentais aplicáveis no âmbito da sanção administrativa , como o direito a ser informado da acusação, o direito de audiência ou o direito da prova exigem indispensavelmente separação.

Um argumento interessante a favor da separação é o que resulta das finalidades diferentes dos procedimentos, uma das finalidades principais do procedimento sancionador é provar a culpa do presumível infractor, enquanto que os elementos objectivos da infracção, tais como entrega de imposto, inferior ao devido se ficam pelo procedimento de liquidação, opinião defendida por Juan Lozano..

---

[129] Aníbarro/Sesma (2005), págs 207, 208, 236 e sgs.

[130] Sanz Diaz-Palacios (2004) p.189 e Juan Lozano(1997) pág 24

[131] Fortuny (2002), pág 128 e Taboada, Carlos Palao, in El derecho a no intoinculparse en el âmbito tributário, pág.65

Portanto duma forma generalizada colaborar com a administração para efeito de liquidação do imposto não constitui ionfracção do princípio nemo tenetur, mas já se pode considerara que não se respeita este princípio se a Administração pegar nestes resultados que conseguiu com a colaboração do contribuinte re os for usar no procedimento sdancionador.

A opinião maioritária em Espanha é favorável à separação porque os princípios que regem um procedimento e outro são completamente distintos.

29 O PROCEDIMENTO SANCIONADOR COMO MANIFESTAÇÃO DO *IUS PUNIENDI* DO ESTADO

O Estado no seu papel de detentor do poder. Ao longo da história o Estado passou a monopolizar o poder de punir. Só o *ius puniendi* do Estado podia assegurar a tutela dos bens jurídicos fundamentais, mas com o passar dos tempos, tornou-se claro que é necessário submeter o *ius puniendi* a limites.

A missão principal de toda norma é estabelecer a "obediência", existindo um direito de exigir seu cumprimento. Portanto, a conduta contrária à norma é um delito que merece um castigo.

Com a lei penal surge um novo direito subjectivo à "pena", pelo que a lesão ao direito de obediência é a fonte do direito penal subjectivo.

A doutrina maioritária opta por uma denominação tradicional do *ius puniendi* como direito subjectivo, com intervenção punitiva do Estado. Por outro lado, alguns autores questionam tal natureza e preferem referir-se a um poder de punir.

Dentro da natureza do *ius puniendi*, há que se distinguir três momentos na vida da norma: antes de emanar a norma jurídica, não se pode falar com rigor de *ius puniendi*, de um direito subjectivo de punir, após ditada a norma jurídica, em que surge o dever de obediência do cidadão e o direito subjectivo do Estado de exigir essa obediência e quando se infringe a norma jurídica, nasce o direito subjectivo do Estado de punir, derivado da violação da norma pelo infractor[132].

O procedimento sancionador do Estado aparece precisamente neste sentido de fazer mostrar os seus poderes, e na actualidade, somente uma intervenção pública garante a máxima eficácia preventiva.

Só que há que separar esses procedimentos, para que o Estado possa actuar mas o *ius puniendi* deverá respeitar sempre os limites próprios de uma concepção garantista do Estado.

É necssário que fique bem claro que a falta de separação dos procedimentos não constitui só por si uma infracção ao direito a não se autinculpar .

[132] MOLINA, Antonio García-Pablos. Introducción al Derecho Penal, Ed. Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2005

Só se infringe este direito a não se autoinculpar quando a informação incriminatória é usada com fins sancionadores.

O que se verifica é uma mistura de procedimentos em que a informação serve indistintamente, para o fim de aplicação dos tributos e para imposição de sanções

Se os procedimentos estão unidos, não há separação de procedimentos então tem que se permitir que o contribuinte se proteja da autoincriminação recusando-se a fornecer a informação quando tomar conhecimento que ela o pssa vir a prejudicar.

Ora para isso ele tem que ter conhecimento dessa situação logo na fase incial do procedimento tributário.

30 POLÍTICA CRIMINAL NA FASE SANCIONADORA - A INFRACÇÃO FISCAL

O nosso ordenamento jurídico ainda ñao se debruçou muito sobre esta questão da separção dos procediementos, assim como também não o fez quanto a outras matérias de índole fiscal que são fundamentais.

Já o dissemos atrás que se tratava de uma questão político-criminal fiscal. Mas interrogamo-nos defacto sobre o verdadeiro papel da política criminal fiscal. Se a intenção é de facto ou não incriminar de qualquer jeito, desde que se cobrem os valores propostos nos objectivos a cumprir ou se se trata apenas de prepootência.

Porque como será de prever o Estado –Adminstração Fiscal neste momento estará pouco preocupado em sa ber se é correcto ou não separar os procedimentos, tributário e penal.

Está de certeza mais cobrado em arrebanhar o máximo possível de cobrança à força de tudo e de todos sem a preocupação do cumprimento estrito da lei, esquecendo-se que actuando mal vai cobrar mal e cobrando mal, vai reembolsar imposto, juros e indemnizações.

Bem sabemos que a fraude proliferou e há que há que tomar medidas. Mas há também que compreender o fenómeno que é actual e que se avolumou muito com a globalizaçãoe actuar, e propor soluções a ser tomadas mas preventivamente no sentido de evitar a criminalidade e não quanto a nós no sentido de à posteriori vir punir.

Como bem defende Mário Ferreira Monte[133] ”compreender o fenómeno, naturalmente através dos estudos efectuados pela criminologia e porpor soluções que passam pela (des)criminalização e pelo modo concreto como deve realizar-se esta intervenção”.

Este autor refere Rodrigues Devesa, como sendo aquele qu chama a tenção sobre a existência de um autêntico “terrorismo fiscal”.

Porque de facto na prática e como muito bem defende o autor Mário Monte e é entendimento de Roxin, é precisamente isso que acontece, pune-se “ um conjunto de infracções diversas, muitas vezes comtotal isenção de sanção em relação a “gravíssimas infracções”, mas também paradoxalmente, no sentido de um excesso de presença do Estado

[133] Ferreira Monte, Mário in “Da Legitimação do Direito Penal Tributário” pág 396 e sgs.

na vida dos cidadãos, tantas vezes de uma complexidade e de uma sobrecarga tal para estes, que lhe leva a caracterizar a situação com uma expressão no mínimo sugestiva : "a triste realidade" .

Portanto provavelmente muito antes de conseguirmos ver tratada esta matéria fundamental da separação de procedimentois, tributário e penal, ou pelo menos em paralelo será necessário como defende aquele autor fazer um estudo aprofundado e questionar-se de facto, o que são verdadeiras infracções e como devem ser tratadas.

Pois algumas delas não são mais do que" infracções administrativas que devem ser sancionadas como tais sem necessidade de aparato penal".

CONCLUSÕES

De acordo com a Jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, relativamente ao direito do obrigado tributário a não se autoinculpar, é necessário distinguir dois aspectos importantes: o direito a guardar silêncio e o direito a não prestar declarações.

O primeiro dos direitos rege-se por um procedimento punitivo em sentido amplo que compreende o procedimento administrativo e o processo penal.

Na fase do procedimento administrativo inquisitivo, não sancionador, aquele que por exemplo decorre no momento da inspecção, o sujeito não terá direito a recusar a informação pedida pelos inspectores ou outros.

Melhor dizendo não pode beneficiar desse direito ao silêncio, porque ou colabora com a Administração Fiscal Tributária ou fica sujeito a imposição de sanções.

Relativamente ao segundo dos direitos, tem uma vantagem a seu favor que é defendida pela Doutrina e pela Jurisprudência.

As informações que prestou no âmbito da acção de inspecção, enquanto procedimento tributário, não podem ser usadas para o autoincriminar, no procedimento sancionador.

O direito a não se autoincriminar impede que a informação obtida naquelas condições, sirva de prova no procedimento sancionador.

Isto que descrevemos até aqui, estaria facilitado se os procedimentos, tributário e sancionador, estivessem separados. Só que de facto eles andam sempre unidos, um não funciona sem o outro.

Porque nos parece que se os procedimentos, tributário e sancionador seguem juntos, o sujeito poderá invocar a todo o momento o seu direito a guardar silêncio.

Isto porque ele tem que se acautelar, porque logo de seguida pode vir a ser prejudicado se os elementos que anteriormente forneceram foram aproveitados para o procedimento sancionador.

Ora acontece que o cumprimento do dever de colaboração no âmbito do procedimento tributário por parte dos obrigados fiscais ao fornecer provas que o autoinculpem, pela prática de actos ilícitos que se relacionem com a quantificação da dívida tributária poderão permitir, mesmo contra a sua vontade que passem do procedimento tributário para o procedimento sancionador.

E as provas obtidas no primeiro em cumprimento de um dever de cooperação vão fundamentar uma sanção e contribuir para uma autoincriminação.

Maioritariamente no direito comparado o entendimento que também acolhe o nosso ordenamento jurídico, é que o procedimento sancionador das infracções fiscais, quer estejamos na presença de crimes ou apenas de contra-ordenações fiscais, deve ser considerado separado do procedimento tributário.

Só que essa separação é apenas formal, uma vez que a comunicabilidade entre procedimentos é uma constante e verifica-se com a maior naturalidade sem qualquer pejo.

Na prática o que se verifica é que a Administração Tributária usa e abusa das provas recolhidas durante o procedimento tributário e as vai usar logo de seguida para o procedimento sancionador quer seja no inquérito, por crime fiscal ou no processo contra-ordenacional.

No nosso ordenamento jurídico e em particular na Administração Fiscal, a comunicabilidade de provas obtidas no procedimento tributário e procedimento sancionador é uma constante.

Até porque a competência para os dois procedimentos pertence por regra à mesma pessoa, o Director de Finanças do Distrito a que pertence o obrigado fiscal.

O procedimento de inspecção podemos considerá-lo de misto, porque incluiu diligências direccionadas à quantificação da dívida tributária e como tal, dentro do âmbito do procedimento tributário e também, de diligências que têm por objecto o sancionamento das infracções em matéria tributária enquadradas no âmbito do procedimento sancionador.

A união e a separação dos procedimentos é no nosso entendimento é uma questão de política jurídica e como tal devem pesar-se bem quais as vantagens e desvantagens dessa união.

Em nosso entendimento a união dos dois procedimentos vai continuar porque é muito mais simples, tudo fica a funcionar conforme está, ou seja faz-se a inspecção, pedem-se todos os elementos necessários aos contribuintes que exercem os seus deveres de colaboração sem restrições porque assim a Administração Fiscal tem muito mais facilidade e perde muito menos tempo no cálculo e na exacta da quantificação dos impostos, tudo no interesse público do princípio da capacidade económica.

Se é o mesmo órgão administrativo que faz simultaneamente a tramitação do procedimento tributário e do procedimento sancionador o contribuinte deverá em nosso entendimento ter direito a tomar conhecimento imediato da situação em que se encontra.

Se está mediante um procedimento tributário ou se, sem se aperceber já tem um auto levantado por infracção ou crime, e nesta fase exercer o seu direito ao silêncio de pouco ou nada lhe serve. Já apresentou todas as provas que lhe foram pedidas.

No nosso entendimento estas provas recolhidas em fase de procedimento tributário sem ter sido dado conhecimento ao obrigado tributário, em devido tempo do seu direito a se defender não podem ser usadas futuramente se a sua situação fiscal vier a evoluir para infracção ou crime.

Outra situação que nos parece muito pertinente é a de o contribuinte ter direito a tomar de facto conhecimento de qual é o momento exacto em que nasce o direito à não autoinculpação, para poder saber com segurança quando é que pode recusar-se a cumprir o dever de cooperação.

Ou seja, deve-lhe ser dado conhecimento logo que é detectado que contra si há indícios de infracção ou crime, logo no início da recolha da prova, para que possa usar os seus direitos, quer o de guardar silêncio quer o de recusar fornecer documentos ou outras provas que o possam vir a incriminar

Só tomando conhecimento atempadamente é que se poderá defender. A Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, defende que o direito à não autoincriminação não deve actuar indiscriminadamente em qualquer processo ou procedimento que possa trazer prejuízo ao interessado através da imposição de sanções.

Sabendo que o direito à não autoincriminação está legitimado pela Lei Geral Tributária, pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e pelo Código do Procedimento Administrativo não se nos oferecem dúvidas quanto à legítima defesa do obrigado tributário não cumprir o seu dever de colaboração, perante a Administração Tributária e se remeter ao silêncio, quando saiba que isso o vai prejudicar.

Tendo em conta a Doutrina em geral, nesta matéria, a interpretação que faz o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem do artº 6º da Convenção e o artº 32º da Contituição da República Portuguesa não restam dúvidas de que o nosso ordenamento jurídico acolhe o direito à não autoincriminação.

Só que a Administração Fiscal continua a actuar da mesma forma de sempre em violação de regras primárias de direito que defendem as pessoas na sua relação com o Estado.

BIBLIOGRAFIA

Acórdão Campbell e Fell de 03 de Maio de 1984, in http/www.ecbr.coe.int/echr

Acórdão Funke, parágrafo 44, in http://www.echr.coe.int/echr.

Acórdão J.B

Acórdão Murray de 08 de Fevereiro de 1996, parágrafo 45 e 47 ,in http/www.ecbr.coe.int/echr

Acórdão Saunders , parágrafo 68 ,in http/www.ecbr.coe.int/echr

Acórdão TC *695/95 de 5 de Dezembro*
Aguallo Y Garcia Berro, F .(2000), Deber de Colaborar com la Administración Tributária y derecho a no autoinculparse:um conflito aparente, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

Alejandro C. Altamirano Ramiro M. Rubinska, Derecho Penal Tributário II,
ANDRADE, Manuel Costa*, Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal.* Coimbra Editora
ANDRADE, Vieira, p.203

ANÍBARRO/SESMA (2005), págs 207, 208, 236 e sgs.

ANTUNES, Maria João, Direito ao Silêncio e leitura, em audiência, das declarações de arguido, in Sub Júdice- 4 Provas e Sinais
Art.º 24.2 da Constituição Espanhola " derecho a no declarar contra si mismo, a no confesarce culpables y a la presunción de inocência"

CAMPOS, Diogo Leite, CAMPOS,Mónica Leite. Direito Tributário. 2ª edição
CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA,Jorge Lopes. Lei Geral Tributária comentada e anotada, 1999. Vislis Editores
CANOTILHO, Gomes /MOREIRA, Vital, Constituição República Portuguesa,3ªEd.CoimbraEditora,1993,p.176

CARRERO, José Manuel Calderón. El Derecho de los Contribuintes al secreto tributário. Netbiblo SL. 2009
Caso Funke, França sentença de 25 de Fevereiro de 1993

Caso Murrayv. The United Kingdom, sentença de 08 de Fevereiro de 1996

Caso Weh V. Áustria
CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS. 2010. Livraria Almedina
DEVESA, Rodrigues
DIAS, Augusto Silva, RAMOS,Vânia Costa. *O Direito à Não Auto-inculpação(Nemo Tenetur se ipsum accusare) no Processo Penal e Contr-Ordenacional Português.* Coimbra Editora
Entre outros, **O Pacto Internacional sobre os direitos Civis e Políticos**, **O Pacto Internacional sobre os Direitos Económicos sociais e Culturais**, a **Convenção Europeia para a Prevenção da Tortura e das Penas ou Tratamentos Desumanos ou Degradantes**, a **Convenção para a protecção dos direitos do Homem e da Dignidade do Ser Humano face às Aplicações da biologia e da Medicina**, a Convenção **entre os Estados Membros das Comunidades Europeias sobre a Aplicação do Princípio "Ne bis in idem",** a **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**. E África «temos a Carta Africana **dos Direitos do Homem e dos Povos**, na Na América, A **Convenção Americana sobre Direitos Humanos.**

FALCÓN Y TELLA, R, R. (1997), El carácter reservado de la información tributaria :la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno », Quinzena Fiscal 12/1997, p.5 e sgs
FORTUNY (2002), pág 128 e TABOADA, Carlos Palao, in El derecho a no intoinculparse en el âmbito tributário, pág.65
GONZÁLEZ, Juan Francisco Hurtado "El deber de informar sobre terceros como prestación a favor de la Hacienda Pública, pág 41

Livro Verde relativo aos procedimentos penais, in:
http://europa.eu/legislation_summaries/human_rights/fundamental_rights_within_european_union/l33214_pt.htm

MARTÍNEZ,Soares, *Direito Fiscal*. Livraria Almedina
MOLINA, HERRERA: Capacidade Económica e Sistema Fiscal
MONTE, Mário Ferreira , in "Da Legitimação do Direito Penal Tributário" pág 396 e sgs
NABAIS,Casalta, O Dever de pagar impostos p.522

NABAIS,José Casalta*, 1998 a, O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Livraria Almedina
NABAIS,José Casalta*, 2010 b, Direito Fiscal*, 5ª edição. Livraria Almedina
PALACIOS, Sanz Diaz- (2004) p.189 e LOZANO, Juan (1997) pág 24
RAMOS, Vânia, Costa Revista do Ministério Público nº 108, Out-Dez 2006, p.125
REISS, Ale manha
RIBEIRO, Teixeira ,*Os princípios constitucionais da fiscalidade portuguesa, p.231* .
RIBEIRO,Teixeira, Lições de Finanças Públicas, 4ª Ed., Coimbra Editora, 1991, p.223.

ROCHA,Joaquim Freitas, *Lições de Procedimento e Processo Tributário, 2ª edição.* Coimbra Editora
ROXIN,
SANCHES,Saldanha . *Manual de Direito Fiscal.* 2ª edição
SILVA, Germano Marques da, in Curso de Processo Penal, Volume I, 1996, Curso Processo Penal, vol. II, 2008

SOUSA, Jorge Lopes, Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado. Vol. I. 2006, , pág. 407, pág.825
TABOADA, Carlos Palao c, *", in "La potestad de obtención de información...",* pág. 129

TABOADA, Carlos Palao, 1976 b,*Apogeo y crisis del princípio de capacidad contributiva, in* Estudos jurídicos Homenage al profesor Frederico de Castro, Vol.II, Tecnoc,

TABOADA, Carlos Palao, a, in El derecho a no intoinculparse en el âmbito tributário, pág.25, pág.26

Trabalho de Mestrado de Brigas Gonçalves, pág. 170