



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Sara Inês Martingo Fernandes

**O PRINCÍPIO NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE E  
OS DEVERES DO OBRIGADO FISCAL: A DUPLA VESTE  
DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA**

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico -Forenses orientada  
pela Professora Doutora Susana Aires de Sousa e apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade de Coimbra

Outubro 2020



FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE  
COIMBRA



Sara Inês Martingo Fernandes

**O Princípio *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare* e os deveres do obrigado fiscal:  
As duplas vestes da Autoridade Tributária**

**The *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare* Principle and the duties of the tax obliged: the  
double role of the tax authority**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do  
2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre)

Orientadora: Professora Doutora Susana Maria Aires de Sousa

Coimbra, 2020

Profundamente grata:  
À Academia de Coimbra, à Doutora Susana, aos meus pais, à minha irmã, às Combatentes  
e a Deus.

## **Resumo**

O acórdão n.º 340/2013 expõe os dois princípios que criam conflito no *modus operandi* do Obrigado Fiscal: cumprindo de forma efetiva e cabal os deveres legalmente previstos de colaboração junto da Autoridade Tributária, o Obrigado Fiscal poderá estar a entregar informação a ser utilizada contra ele quer em sede de procedimento tributário de correção da situação tributária quer, eventualmente, em sede de um processo sancionatório (seja ele de natureza penal ou contra-ordenacional). Salvaguardando-se com o princípio da não autoincriminação o Obrigado Fiscal poderá incorrer no crime de desobediência, acabando por ser punido com uma coima ou uma pena.

É no seio da complexidade da atividade jurídica prática que surgem diversos confrontos em torno da problemática. Parti da questão mencionada para abordá-la segundo a análise daquela que é a atuação da Autoridade Tributária, bem como de outros intervenientes.

## **Abstract**

The Judgement no. 340/2013 sets out the two principles that create conflict in the *modus operandi* of the Tax Obligated: by effectively and fully complying with the legal duties of collaborations with the Tax Authority, the Tax Obligated may be delivering information to be used against him/her either in a tax procedure for correction of the tax situation, or, possibly, in a sanctioning process (whether of a criminal or misdemeanour nature). Safeguarding the principle of non-self-incrimination, the Tax Obligated may incur the crime of disobedience, ending up being punished with a fine or a penalty.

It is within the complexity of the practical legal activity that several confrontations arise regarding the issue. I started from the above-mentioned question to approach it according to the analysis of what the action of the Tax Authority is, as well as of other players.

**Palavras Chave:** Acórdão n.º 340/2013. Deveres de colaboração. Princípio da não Autoincriminação. Autoridade Tributária; Órgãos de Polícia Criminal. Ministério Público. Investigação na Criminalidade Tributária. Poderes Públicos da Autoridade Tributária.

**Key words:** Judgement no. 340/2013. Duties of collaboration. Principle of Non-Self-Criminality. Tax Authority. Criminal Police Bodies. Public Prosecution; Tax Crime Investigation. Public Powers of the Tax Authority

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

Ac- Acórdão;

AT- Autoridade Tributária;

LGT- lei geral tributária;

CEDH- Convenção Europeia dos Direitos do Homem;

CPA- Código de Procedimento Administrativo;

CPC-Código de Processo Civil;

CPP- Código de Processo Penal;

CPTA- Código de Processo nos Tribunais Administrativos;

CPPT -Código de Processo e Procedimento Tributário;

CRP- Constituição da República Portuguesa;

ETAF-Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais;

MP-Ministério Público;

OPC- Órgãos de Polícia Criminal;

RCPIT- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária;

RGIT-Regime Geral de Infrações Tributárias;

STA- Supremo Tribunal Administrativo;

TEDH-Tribunal Europeu dos Direitos do Homem;

## Índice

1.Introdução .....	5
1.1Problema .....	5
1.2Aproximação concetual: Direito Tributário, Direito Penal Tributário e Direito Penal Comum, Relação Jurídica Tributária e o Estado Fiscal Português .....	8
2.Autoridade Tributária .....	11
2.1 As suas características e atribuições .....	11
2.2 Inspeção tributária e a investigação levada a cabo pelos órgãos de polícia criminal. 16	
2.3 Princípios Gerais e Fundamentais que regem a atividade tributária .....	21
2.4 Deveres de colaboração do obrigado fiscal com a Autoridade Tributária .....	23
3. O Princípio Legal <i>Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare</i> .....	26
3.1 Conceito e fundamentos legais.....	26
3.2 Origens do Princípio <i>Nemo Tenetur</i> .....	27
4. Confronto do Princípio <i>Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare</i> e os deveres de cooperação e colaboração do Obrigado Fiscal perante a Autoridade Tributária .....	29
4.1 A posição da Autoridade Tributária no problema.....	33
4.2 O exemplo da execução fiscal.....	40
4.3 O papel e a intervenção do obrigado fiscal na questão .....	41
4.4 O papel do Ministério Público na problemática.....	43
5.Análise das fragilidades e proposta de uma nova leitura da questão jus-problemática. ...	49
6.Conclusão.....	53
7. Bibliografia .....	56
8.Jurisprudência .....	59

## 1.Introdução

### 1.1Problema

Da leitura e análise do acórdão do Tribunal Constitucional nº 340/2013, que servira de fonte de pesquisa, bem como de mote à matéria de tese por mim selecionada, resulta o incontornável e incontestável facto que da esfera de atuação do direito penal e da esfera de atuação do direito fiscal emerge uma zona de fricção, de conflito entre as esferas de ação que cabe a cada um destes ramos do direito. Caracterizamos o Direito Penal, ou mais correto será talvez designá-lo como “Direito Penal Clássico, como um direito invocado em última instância e com uma área de intervenção encerrada num número circunscrito de casos encarados como típicos e, a par disso, dotados de uma sensibilidade particular para a coletividade. Compete-me também enquadrar a atuação do Direito Fiscal no Estado Português nos moldes de atuação de um Estado Fiscal Social que, como mencionado por CASALTA NABAIS, é um “*Estado que tem como suporte financeiro determinante os impostos e um Estado cujo nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado social recortado na Constituição.*” No que respeita ao processo tributário e procedimento, estes tem na sua base princípios comuns que visam salvaguardar interesses que emergem como conflituantes, mas que na verdade não o são: de uma face da moeda, o Estado pretende arrecadar receitas e, na outra face, pretende-se proteger os interesses dos particulares (contribuintes) em pagarem os tributos na medida exata e necessária, cumprindo assim as exigências legais.

Assim, *prima facie*, no corpo deste acórdão, estão em causa documentos que foram entregues pelo contribuinte à Autoridade Tributária, no pleno cumprimento dos deveres de cooperação com a Administração e que revestem o estatuto de contribuinte, e que foram posteriormente utilizados como meio de prova em processo penal, ou seja, ocorreu transferência de conteúdos apurados no âmbito da atividade tributária para o processo penal ( 1ª questão da problemática).A par desta transferência de conteúdos, porventura de carácter autoincriminatório, quando a primeira intenção que o contribuinte tivera era cooperar com a Administração Tributária, e, vendo agora o mesmo conteúdo a ser utilizado contra si, contribuinte e agora arguido ( 2ª questão da problemática).<sup>1</sup> No que respeita à área de jurisdição e, portanto, da competência da autoridade tributária, imperam deveres de

---

<sup>11</sup> Acórdão do TC nº 340/2013, da 2ª secção do TC,Processo nº 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano.

cooperação e colaboração exigidos ao obrigado tributário que tiveram como pilar na sua fundação a existência de uma zona comum de cooperação entre a Administração tributária e os agentes económicos. Esta fricção surge porque a Administração Tributária e portanto o processo tributário tem no horizonte das suas tarefas, mencionadas no artigo 2.º do RCPITA, a “*prevenção das infrações tributárias*” e esta compreende ainda “*a promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias*” que justificam a exigibilidade de deveres de cooperação e informação pelo obrigado tributário junto da AT e, no que diz respeito ao processo penal, o sujeito processual e eventual arguido vê-se munido pelo princípio da proibição da autoincriminação e portanto atribuem o direito ao arguido, enquanto sujeito processual, de não contribuir para a sua incriminação. Mas a verdade é que na ordem jurídica portuguesa prevê-se o princípio da intercomunicabilidade entre o processo tributário e o processo penal, contudo isto não impede que os dois processos, apesar de distintos, ocorram em simultâneo. COSTA ANDRADE diz que uma posição positiva ou negativa de inconstitucionalidade não se deverá tomar pelo facto de o processo penal decorrer antes ou depois do processo tributário. Contudo, devemos referir que do contacto entre estes dois ramos de direito não existem apenas zonas de fricção e que, em muitos aspetos, caminham a par e passo juntos. A busca da verdade material consagrada quer no processo penal quer em procedimento tributário é um dos aspetos que comprova a existência de caminhos percorridos lado a lado por estes dois ramos de direito.<sup>2</sup>

Deste acórdão, que levanta imensas questões- problema, vou reconduzir a minha abordagem ao papel e aos poderes da Administração Tributária na comunicação de matéria recolhida no âmbito de uma relação entre esta e o obrigado tributário e que posteriormente é comunicada, entregue ao Ministério Público que invoca desde logo a relação de dinâmica entre processo de inspeção tributário e o processo criminal, uma interação que parece ser de difícil sincronia, apesar de, aparentemente, não se anularem<sup>3</sup>. Nos dois momentos, nos dois processos e relações *supramencionadas* a entidade comum é a Autoridade Tributária. Nas malhas desta relação triangular, Autoridade Tributária, obrigado tributário e, eventualmente, arguido vou então focar-me em analisar de um dos três intervenientes: A Autoridade Tributária. Da afirmação destes deveres poderão surgir sequelas quer previamente junto da Administração Tributária em caso de incumprimento dos deveres supramencionados e, à

---

<sup>2</sup> Cfr. n.º 5 do RCPITA e ainda n.º1 do art.º 53.º do CPP

<sup>3</sup> Cfr. SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Portuguesa Editora, 2018, p.161



*posteriori*, com a entrega dos documentos recolhidos pela Autoridade Tributária no pleno cumprimento das suas funções ao Ministério Público para dar início ao processo instrutório. Nestas duas situações o elemento comum é a autoridade tributária. A AT assume uma dupla veste neste enclave que impende sobre o obrigado tributário que se vê confrontado, por um lado, pelos princípios do dever da cooperação e informação e por outro lado munido pelo princípio da proibição da autoincriminação. Em que vestes e contornos é que esta atua ou pode atuar? Será o papel da Autoridade Tributária determinante para o contribuinte autoincriminar-se? A relação espectral entre Administração tributária (entidade fiscalizadora) e contribuinte (fiscalizado) vê-se agora alterada e os contornos que assumirá serão distintos. Torna-se assim de relevo analisar as flutuações nesta relação e que comportamentos e ações esperar da AT<sup>4</sup>. Os deveres de colaboração recíproca entre entidade fiscalizadora e fiscalizado consagrado na Lei Geral Tributária, doravante LGT, no corpo do art.59.º bem como outros deveres fundamentais que irei invocar nos meandros desta trama é reconhecidamente um dos temas mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea.<sup>5</sup>

Num primeiro momento dedicar-me-ei a caracterizar a AT e contextualizar o seio do conflito e, num segundo momento, a retratar os limites e moldes da sua atuação, ou seja, os seus poderes e os possíveis problemas dogmáticos que estes levantam. Ao longo de toda a exposição, adota-se um entendimento amplo da matéria tributária e dos órgãos tributários, abrangendo todo o arsenal de prestações com tal natureza (impostos, taxas, contribuições), e todas as entidades que podem exercer funções tributárias, e não apenas a Administração tributária e aduaneira *stricto sensu* (ATA). Contudo, antes de limar e aligeirar alguns contornos das questões jusfundamentais apresentadas no caso torna-se de relevo distinguir definir conceitos e distanciá-los ou aproximá-los na medida do necessário: Como é caso da necessária abordagem do entendimentos dos termos de Direito Tributário, Direito Penal Tributário com Direito Penal Comum.

---

<sup>4</sup> Acórdão do TC n.º298/2019, da 2ª secção, Processo n.º 1043/17, relator: Conselheiro Pedro Machete.

<sup>5</sup>NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de pagar impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra : Almedina, 2015.

## **1.2 Aproximação concetual: Direito Tributário, Direito Penal Tributário e Direito Penal Comum, Relação Jurídica Tributária e o Estado Fiscal Português**

Antes de dar início à minha pesquisa torna-se importante viajar por alguns amplos campos e ramos do direito que serão sucessivamente invocados pelos problemas jus-tributários. A problemática que invoco na minha pesquisa dirigir-se -á com maior foco à mediação e intervenção da AT na prática de atos que se enquadram no campo do processo penal tributário e por isso, aflora a importância de clarificar a ligação do Direito Penal Tributário com o Direito Penal Comum. Nas palavras de GERMANO MARQUES SILVA<sup>6</sup>, o conceito de Direito Penal Tributário é, num sentido formal, “*um ramo especial do Direito Penal que tem por objeto crimes tributários.*” O Autor esclarece ainda que um crime tributário é um “*facto ilícito, típico e culposo declarado punível por lei penal anterior.*” Assim o Direito Penal Tributário teria por objeto os crimes previstos que protegem os bens jurídicos tributários e o crime tributário representaria a tutela da atividade do Estado que se projeta no sistema tributário, subvertendo-se esse mesmo sistema na proteção desses bens jurídicos mencionados. Apesar de o Direito Penal Tributário se reger por legislação de carácter especial, este “*ramo especial do Direito Penal*” dever-se-á remeter aos princípios gerais do Direito Penal Comum de maneira a evitar o emergir um “*microssistema desordenado*”.<sup>7</sup> Ainda neste sentido refere GERMANO MARQUES SILVA que a relação estabelecida entre o Direito Penal Tributário e o Direito Penal Comum caracteriza-se como permanente no que concerne à invocação dos princípios e categorias dogmáticas do Direito Penal Comum que deverão ser invocados constantemente. Em caso de concurso, a legislação especial inerente ao Direito Penal Tributário terá de prevalecer às respetivas normas do Direito Penal Comum.<sup>8</sup> Na ausência de legislação especial, as normas de Direito Penal Comum prevalecem, a título subsidiário. O Direito Penal Tributário e o Direito Penal Comum não apresentam diferenças nas suas características estruturais. Da forma como se vê disciplinado o RGIT o Direito Penal Tributário é incontestavelmente Direito Penal e, assim sendo, ser-lhe-ão aplicadas todas as normas que regem o Direito Penal, sejam elas nacionais, supranacionais, aplicáveis na jurisdição portuguesa.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário, ob.cit*, p. 11.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p.13.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p.13-14.

<sup>9</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário, ob.cit*, p.14.

Assim, derivado do referido anteriormente, é num contexto de enorme complexidade em que nasce a relação jurídica tributária. São muitos os autores que se debruçaram e ainda o fazem sobre o estudo da relação jurídica tributária. O campo que circunda a definição deste conceito de “*relação jurídica tributária*” é arenoso uma vez que são múltiplos os significados que adquire. Estamos perante uma relação jurídica de índole obrigacional. A relação jurídica tributária tem características semelhantes às relações jurídicas naturais do Direito Privatístico, de eficácia *inter partes*. Desde logo, afere essa similaridade pela existência de duas partes: um integrante da parte ativa da relação jurídica e outro pertencente à parte passiva<sup>10</sup>. Portanto desta ocorrência resultarão obrigações aos quais o(s) sujeito(s) passivo (s) terá de corresponder perante o sujeito ativo. O vínculo entre estes dois sujeitos emerge daquilo que a Autora JOANA POLÓNIO GOMES designa como “*verificação de uma ocorrência empírico-sociológica, espaço e temporalmente delimitada com relevância jurídica*”.<sup>11</sup> Se o mencionado aproxima a relação jurídica tributária das relações jurídicas características do direito privado, muitos são os aspetos que as afastam. Normativamente e no que concerne a princípios, a relação jurídica tributária pauta-se por seguir as direções determinadas pelo Direito Público.<sup>12</sup>

Contudo, a relação jurídica tributária ultrapassa a simplista imagem de relação bipartida, como descrita acima, em que de um lado temos sujeito ativo e do outro lado o sujeito passivo. Na verdade, subjetivamente, muitas das vezes na relação emerge uma terceira figura. Enquadra-se nesse exemplo o caso de o legislador impor a um terceiro à AT e ao contribuinte cumprirem cabalmente relações jurídicas de natureza tributária. Assim decorrerão vínculos típicos dessa relação inicialmente apresentada, bem como vínculos decorrentes dessa relação desse terceira entidade com a AT e desta com o contribuinte, também elas relações jurídicas tributárias. Fala-se naquilo que se denomina como relações “*trilaterais, multipolares ou poligonais*”<sup>13</sup>.

Quanto aos fins sobre os quais se move esta relação jurídica é incontornável a presença de pedra e cal de fins de cariz de Direito Público, assim, visa a arrecadação de

---

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*. 5ª Edição. Coimbra, Almedina, 2009, p.240-241.

<sup>11</sup> Cfr. GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias*, Coimbra: Edições Almedina, 2018, p.52.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> ROCHA, Joaquim Freitas; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 39.

receitas públicas destinadas a financiar certos bens também eles públicos<sup>14</sup> ou semipúblicos. Desta forma, o Estado e a Administração, como entidades públicas, quando atuam tem em vista a prossecução de interesses públicos e movem-se fazendo uso dos poderes públicos que as cobrem. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA referem que esta característica aclara acerca do regime que se deverá adotar e que nem sempre é facilmente interpretado.<sup>15</sup> O facto de a relação jurídica tributária ver-se subvertida no alcance de fins de natureza pública faz com que esta se reja por princípios inerentes de Direito Público, sendo que uma das partes tem a sua atuação coberta pelo *Ius imperii*. O *Ius imperii*, bem como o carácter *ex lege*, a indisponibilidade das posições jurídicas subjacentes, a outorga, pelo sujeito ativo, de especiais instrumentos de atuação e ainda o reconhecimento a esse de um especial arsenal processual garantístico e sancionatório a nível penal e contraordenacional emolduram aquela que é a relação jurídica tributária. Estamos perante uma relação jurídica dotada de especificidades na sua atuação.<sup>16</sup>

Chega ao momento de fazer alusão à caracterização do Estado Fiscal Português. Nada mais ajustado do que invocar as palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS para descrever o Estado Fiscal Português como um “*Estado que tem por suporte Financeiro determinante os impostos e um Estado cujo nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado Social recortado na constituição*”. Assim é da absorção junto dos contribuintes dos seus impostos que o Estado Fiscal Português corresponde às necessidades que o compõe. Não podemos relegar que estamos perante um Estado Social de Direito tem como fim, a título de exemplo: “*Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*”, art.9.º da Lei Fundamental. É então tarefa da função tributária prosseguir as necessidades financeiras *supramencionadas* do Estado bem como das entidades públicas que o integram e estes, juntos, levarem a cabo as tarefas inscritas na CRP. A natureza social do

---

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2015, p. 16. Sobre o conceito de “fim público” entende-se como “*a satisfação de necessidades coletivas qualificadas como interesses públicos (secundários) em referência ao interesse público primário da comunidade (Paz, Justiça e Bem Estar. A prossecução desses interesses públicos é realizada por órgãos de entidades Públicas.*”

<sup>15</sup> ROCHA, Joaquim Freitas; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, *ob.cit.* p. 40-41.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p.40-41.

indivíduo impõe a que este se realize no seio da comunidade e das suas instituições<sup>17</sup> e parte das funções do Estado são orquestradas no sentido de alcançar essa realização. Pelo exposto, a imagem atribuída aos impostos como “*opressão dos direitos pelo soberano o súbdito*”<sup>18</sup> passa a ser vista como o “*preço da liberdade*”, um mal necessário adaptada à capacidade contributiva de cada indivíduo para cumprir as características de um verdadeiro Estado de Direito. Num Estado Fiscal, o Estado é o veículo para se verem preenchidas as necessidades coletivas.

## **2. Autoridade Tributária**

### **2.1 As suas características e atribuições**

O interveniente processual que desempenha o papel principal nos vários momentos dos múltiplos processos é o representante da Fazenda Pública. Sobre esta questão menciona Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, doravante ETAF, no n.º 1 do art. 53.º que a defesa dos interesses da Fazenda Pública compete nos tribunais tributários por meio de representantes da primeira. De seguida, no art. 54.º, vem elencados de que representantes se trata: no contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo, compete ao Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, respetivos *sub* diretores gerais ou trabalhadores de funções públicas; nos tribunais tributários, ao Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e, eventualmente, pelos diretores de finanças e diretores de alfândega da respetiva área de jurisdição. Da leitura cruzada deste artigo com o art. 15.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, doravante CPPT, resulta que, no seio dos tribunais administrativos, compete ao representante da Fazenda Pública “*representar a AT e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução judicial.*”

Antes de nos dirigirmos diretamente ao cerne do conflito importa entender o porquê da AT deter um diversificado e amplo conjunto de competências. Compreende-se como competência “*o conjunto de poderes de que uma pessoa coletiva dispõe para a realização*

---

<sup>17</sup> SILVA, Germano Marques, Direito Penal Tributário, *ob.cit.*, p. 32.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p.27

*das suas atribuições. É o complexo de poderes funcionais cometidos ao órgão, parcela do poder público que lhe cabe.*”<sup>19</sup> É neste quadro panorama que a AT tece os seus desígnios na prossecução do interesse público, motivo pelo qual a esta entidade são entregues amplos e vastos poderes funcionais. Em torno dos poderes atribuídos à AT, rapidamente formulam-se as seguintes questões: O que justifica o facto de a AT deter esses poderes? A que poderes nos referimos? Quais os limites desses poderes?

Da leitura conjugada do art.63.º da LGT com o art.2.º do RCPIT resultam algumas das tarefas a que a AT se propõe: “*desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária do contribuinte...*”. Expor o porquê da AT deter tais poderes passa por mencionar os objetivos sobre os quais se move a AT. Assim, com vista a alcançar a verdade material, é acometida à AT a tarefa de apurar a “*situação tributária dos contribuintes*” que passa pela observação das realidades tributárias, quer as declaradas quer as não declaradas pelo contribuinte. Acresce, no campo da prevenção geral e especial, a prevenção das infrações tributárias, promovendo o sancionamento das infrações passadas e vindouras. Em resposta ainda à primeira questão torna-se necessária fazer uma abordagem sobre importância e impacto que o arrecadar de impostos assume nos cofres do Estado que não se deverá ser confundido com o papel da AT no cumprimento do interesse público. O denominado “interesse público” não poder ser confundido com o papel da AT em auxiliar o Estado na arrecadação da receita tributária<sup>20</sup>, mas que deve ser interpretada como uma entidade que caminha no sentido de encontrar a verdade material, por vezes em sentido favorável à AT (implicando ou não a cobrança de tributo) outras em sentido desfavorável.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

<sup>20</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, *ob.cit*, p.31.

Como referido pelo Autor: O interesse público referido está eminentemente relacionado com as “*funções do Estado diretamente interventoras através de prestações sociais que pressupõe a existência de recursos financeiros. Estes recursos precisam de proteção e a tal fim servem, em grande parte, os crimes tributários. Por isso que o bem jurídico tutelado pela maioria dos crimes tributários seja geralmente identificado com o património do Estado na sua componente tributária.*”

<sup>21</sup>ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, *ob.cit*, p. 22-23.

O Autor refere alguns dos “benefícios” no agir que a autoridade tributária detém: a autoridade tributária goza, na prática dos seus atos, de um privilégio de execução prévia, ou seja, os meios impugnatórios interpostos pelos contribuintes não tem efeito suspensivo, a não ser que prestem garantia adequada; os créditos da Autoridade Tributária gozam de privilégio ou preferência de no pagamento relativamente a outros; as suas certidões consideram-se título executivo, não necessitando de recorrer a Tribunal para obter uma sentença declaratória dizendo que os contribuintes estão em falta; as suas dívidas podem ser cobradas através de um processo de execução especial; o processo de execução é célere e, por fim, para determinados efeitos criminais, os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira consideram-se revestidos de poderes de autoridade pública.

Podemos então afirmar que a AT, movida por interesses de cariz pública, não assume uma mera função contabilística de tributação e encontra-se num patamar distinto no que diz respeito aos meios, técnicas e poderes de maneira a conseguir apurar de forma mais célere e segura a “*realidade tributária*”. Um segundo motivo que justifica que se confirmem amplos poderes à AT deve-se aos sistemas de autoliquidação. Nos sistemas de autoliquidação é atribuído à esfera de competências do contribuinte o dever de apresentar os factos tributários declarados e que, mesmo nos casos de avaliação direta, ainda que da competência da AT, esta será sempre efetuada segundos os elementos, valores e factos apresentados pelo contribuinte. E, portanto, a AT é chamada a sindicat os valores apresentados pelo contribuinte num momento à *posteriori*.<sup>22</sup>Há, portanto, uma participação ativa e autónoma do obrigado fiscal no apuramento da realidade tributárias. Podemos assim aferir que a AT e, por conseguinte, o processo inspetivo tem na base dos seus pressupostos os princípios da autotributação, legalidade tributária (CRP 103.º n.º2; 105.º, n.º1 e art.165º, n.º1, alínea i) e ainda art.8, art.3.º e art.2.º da LGT).

Contudo, apesar da panorâmica apresentada, a verdade é que essa intervenção à *posteriori* e que aparenta uma relação de desvantagem para o contribuinte, tem sofrido algumas alterações com vários mecanismos e iniciativas que deslocam a intervenção da entidade fiscalizadora de um momento a jusante para um momento a montante, onde a AT auxilia o contribuinte no cumprimento das suas obrigações o que para este é vantajoso porque reduz a complexidade que se verifica nos atuais sistemas tributários. Antes de os contribuintes procederem à autoliquidação ainda há uma margem para alertar e corrigir o estipulado com menores sequelas para o contribuinte. Esta possibilidade bem como as orientações genéricas e as informações prestadas ao contribuinte são manifestações de uma mudança de paradigma da relação que a AT estabelece com o obrigado fiscal. O exposto não deve reduzir a nossa preocupação porque a AT ainda não consegue alcançar todos os seus objetivos nem com a eficácia pretendida. Ainda há um longo e árduo caminho a percorrer.

Tentar definir o conceito da AT impõe necessariamente falar do conceito de “*atividade administrativa tributária*”. Parece que dentro dos limites deste conceito estão reunidos os atos praticados pela AT na aplicação de normas tributárias direcionadas a um caso concreto. A atividade administrativa tributária terá de respeitar os princípios

---

<sup>22</sup>RODRIGUES, João Pedro - *A questão da Competência: Direito Tributário*. Universidade de Coimbra.2019, p.9-11. Curso de Mestrado em Ciências Jurídico Forenses.

constitucionais, ou seja, o princípio de legalidade, proporcionalidade e da obrigatoriedade de fundamentação da decisão proferida. A AT é um interveniente processual com uma grande importância que é reconhecida pelo legislador e que esta se vê incumbida de situações jurídicas subjetivas que exigem esse reconhecimento. Em concreto, falamos de direitos subjetivos de carácter concreto e determinado como é o caso de exigir ao contribuinte os juros compensatórios e, também, de natureza abstrata, por exemplo, o momento de apuramento da verdade.<sup>23</sup> Como já referido na problematização do conflito bem como na introdução, não podemos relegar para segundo plano que à AT é atribuído a prossecução de interesses exteriores a si. São interesses determinados pelo legislador e que moldam o conceito de interesse público.

Contextualizando as atribuições da AT no âmbito de um processo inspetivo, pela natureza deste processo, torna-se imperativo garantir a imparcialidade<sup>24</sup> de todos os intervenientes, quer aos sujeitos passivos quer aos demais obrigados tributários. Para alcançar de forma profícua esta pretensão estabelecem-se incompatibilidades aos funcionários da inspeção tributária também aplicáveis aos funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira em geral e ainda que se impõe aos primeiros incompatibilidades específicas, como é o caso do dever de sigilo de modo mais restrito e exigem-se deveres acessórios ( como é o exemplo da prudência, cortesia, serenidade e discrição), consagrado do art.20.º ao 22.º do RCPITA. No decorrer de um processo de inspeção caberá, quer à Autoridade Pública quer às autoridades inspecionadas, garantir o cumprimento eficaz do procedimento. No sentido de se ver suprimida essa necessidade, os artigos 28.º e 29.º do RCPITA consagraram diversas condições relacionadas com o perfil de atuação da AT no sentido de alcançar o referido e que, no fundo, vem reforçar a ideia do dever de cooperação entre o inspecionado e a AT. Serão algumas as situações em que a Autoridade Tributária

---

<sup>23</sup> RODRIGUES, João Pedro - *A questão da Competência: Direito Tributário*. Universidade de Coimbra.2019, p.11-12. Curso de Mestrado em Ciências Jurídico Forenses.

<sup>24</sup>GONÇALVES, Pedro Costa, “*A notificação dos atos administrativos (notas sobre a génese, evolução, função e sentido de uma imposição constitucional)*”, *AB VNO AD OMNES – 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, 1091. Uma vez que estamos no capítulo das características que norteiam a ação da AT importa referir tal como o Autor a existência do princípio da transparência administrativa que vai ao encontro do conceito de “Administração Aberta” que se concretiza por “atribuir aos administrados o direito de aceder às informações que a Administração Pública possui”, dirigindo-se ao Direito de Informação .É neste ambiente que o conceito de “democracia administrativa” singra e se renega a formulação de uma Administração Pública como organização secreta.



ver-se-á compelida a adotar medidas cautelares <sup>25</sup>de aquisição e conservação de meio de prova, circunscritas às previstas no art.30.º, n.º1, alíneas a), b) e c) do RCPITA), sendo que estas devem cingir-se aos limites do absolutamente necessário no pleno respeito e cumprimento do princípio da proporcionalidade. Outras situações, como é o caso do justo receio de extravio de documentos ou da frustração de créditos, justificarão que a AT proponha a adoção de medidas cautelares por via judicial, como é o exemplo da providência cautelar de arrolamento ou do arresto. Estas providências cautelares aqui referidas que não são mais do que meios dos quais a AT dispõe para operar, poderão, à *posteriori*, ser impugnadas pelo visado. Em relação às suas competências a AT é dotada de um dever de investigação que trespassa todas as fases do procedimento tributário. Este dever emerge do princípio do inquisitório<sup>26</sup>. Ora certo é que, este dever, tem uma maior ênfase na fase de instrução. Devem ser recolhidos os elementos probatórios necessários a apurar a descoberta material e, para tal, são atribuídos à AT um conjunto de poderes.

---

<sup>25</sup> Sobre o conceito de “medidas cautelares” no seio da atuação da Autoridade Tributária tece o Autor que:”... *podem existir instrumentos cautelares em benefício da AT e instrumentos cautelares em benefício dos contribuintes ou outros obrigados tributários, sendo que no primeiro grupo relevam as considerações de Interesse público e de acautelamento da adequada arrecadação da receita pública tributária, enquanto que no segundo sobrelevará essencialmente o princípio da tutela jurídica efetiva e a necessidade de evitar que a esfera jurídica dos contribuintes / administrados (cidadãos ou empresas) possa ser negativa e gravemente lesada. Com alguma proximidade — embora com enfoque distinto —, podem distinguir-se os instrumentos de cautela que podem diretamente ser efetivados pela AT daqueles que apenas podem ser efetivados mediante intervenção e decisão do Tribunal, falando-se, respetivamente, em instrumentos administrativos e jurisdicionais. Compreensivelmente, os primeiros visarão essencialmente a tutela do Interesse público personificado na própria AT — que atuará ex officio -, enquanto que os segundos, visarão também, ou poderão visar, a tutela das posições jurídicas subjetivas dos contribuintes / administrados, a pedido ou solicitação dos respetivos interessados. Em outro quadrante apreciativo, é possível individualizar-se instrumentos cautelares nominados ou inominados: os primeiros estão previstos num tipo legal prévio e têm a sua tramitação e os seus efeitos desenhados por via legal; os segundos não estão legalmente previstos e a respetiva tramitação e os efeitos podem recortados pelo aplicador normativo no caso em concreto. Também do ponto de vista dos efeitos a produzir é possível caracterizar os instrumentos de cautela tributária — aqui torna-se patente que alguns deles assumem natureza antecipatória, procurando adiantar ou precipitar para o momento presente determinado efeito jurídico ou material que apenas se verificaria no futuro (eventualmente) ao passo que outros configuram natureza conservatória, intentando manter o estado presente de determinada situação jurídica ou fáctica.”,( ROCHA, Joaquim Freitas- A Tutela Cautelar no Processo Tributário. In Centro de Estudos Judiciários- *Contraordenações Tributárias e Temas de Direito Processual Tributário*. Lisboa: Set.2016)*

<sup>26</sup> ROCHA, Joaquim Freitas,*Lições de Processo e Procedimento Tributário, ob.cit,p. 272.*

Em sede da atividade administrativa- tributária este princípio vigora no sentido de colocar em segundo plano aquela que é a intervenção das partes, diametralmente do que diz o princípio da disponibilidade. No que concerne ao processo tributário o sentido é idêntico deverá o Tribunal e o Juiz levar avante determinadas ações consentâneas com o encontro da verdade material.

Na decorrência do referido anteriormente impõe falar dos órgãos de polícia criminal, doravante designados de OPC<sup>27</sup>, que compõe a nossa ordem jurídica e aos quais os agentes da AT serão equiparados, com todo o impacto que isso implica para o espectro de garantias do obrigado. Em algumas situações, a AT assumirá as funções levadas a cabo pelos OPC e, por isso, deter um maior conhecimento sobre AT passa por entender o papel daqueles.

Até então dirigimo-nos às atribuições que são conferidas à AT e, conseqüentemente, os poderes que lhe são inerentes para que cumpra cabalmente as suas tarefas, contudo e no sentido do proferido por JOSÉ CASALTA NABAIS, o dever de pagar impostos é um dever fundamental como qualquer outro e por isso acarreta todas as conseqüências que daí poderão advir. Frisa o Autor ainda que não estamos perante um dever transversal, mas que respeita apenas aos cidadãos fiscalmente capazes.<sup>28</sup>

## **2.2 Inspeção tributária e a investigação levada a cabo pelos órgãos de polícia criminal**

O procedimento de inspeção tributária está regulado no regime complementar do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro,<sup>29</sup> sucessivamente alterado, cuja última alteração foi aprovada pela Lei 17/2019, de 14 de Fevereiro. Estamos perante um mecanismo que tem como fim a garantia do cumprimento das obrigações tributárias que emerge numa fase embrionária ou também designada como “*fase pré-patológica*”<sup>30</sup>. Quanto à natureza que este procedimento de inspeção tributária assume dever-se-á encarar o seu papel como informativo e afastar da natureza da sua atuação o caráter sancionatório. Quanto ao pendor sancionatório no procedimento de inspeção assumem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA<sup>31</sup>, indo um pouco mais além, que “*o procedimento de inspeção não visa em si*

---

<sup>27</sup> O CPP descreve os órgãos de polícia criminal, doravante OPC, como “*todas as entidades e agentes policiais a quem caiba levar a cabo quaisquer atos ordenados por uma autoridade judiciária ou determinados por este Código*”, Art. N.º 1, alínea c).

<sup>28</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, ob.cit,p.654.

<sup>29</sup> Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro. Diário da República n.º 301/1998 – I Série A. Ministério das Finanças.

<sup>30</sup> GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias*,ob.cit, p.74.

<sup>31</sup> ROCHA, Joaquim Freitas; CALDEIRA, João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*. Coimbra, Editora Coimbra, 2013, pp.18-19.

*mesmo sancionar, mas sim promover o sancionamento*” e que, portanto, por meio da inspeção tributária, elencavam-se as infrações em causa, mas o processo de sancionamento já pertenceria a outro plano. A conciliar com o referido anteriormente, esta fase *pré-patológica*<sup>32</sup> poderá ser desencadeada pela AT, sendo o mais comum, e, além disso, por sujeito passivo ou por terceiro que *“igualmente prove interesse legítimo* “, como prescrito pelo art.27.º do RCPITA. Apesar da inspeção tributária ser de iniciativa exclusiva da AT, foi adotado um regime especial de inspeção a pedido do sujeito passivo, regime este que consta do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro <sup>33</sup>e que prevê a possibilidade de fiscalizar a situação tributária por iniciativa do próprio contribuinte ou de terceiro que demonstre interesse legítimo.

A este procedimento é atribuído um carácter de essencialidade para que a reforma do sistema fiscal português logre. Nessa mesma introdução do diploma supramencionado é postulada uma questão que poderá indiciar alguma falta de coesão nos diplomas legislativos que versam e disciplinam a atividade da inspeção tributária, exatamente porque a atividade da inspeção tributária encontra-se disciplinada em diversos diplomas. Contudo, é salvaguardado neste diploma a adoção, pela LGT, de conceção de inspeção tributária consonante com o atual procedimento tributário e com as garantias dos cidadãos. Este regime encontra apoio na necessidade de ver assegurado que os obrigados tributários cumprem os seus deveres de cidadania fiscal, tentando evitar a situação de incumprimento da obrigação tributária. Estamos então perante um procedimento que visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias bem como a prevenção das infrações tributárias. Para que as tarefas da inspeção tributária sejam cabalmente cumpridas, são permitidas atuações à AT como: *“ confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; a indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; inventariação e*

---

<sup>32</sup> GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias*, *ob.cit.*, p.75. Acrescenta a autora que as razões por detrás do facto de se dever considerar que a par do procedimento de inspeção tributária apresentar-se como um instrumento apto a levar a cabo o cumprimento das obrigações tributárias, também dever ser encarado como parte integrante de uma fase *pré patológica* são: *“ este procedimento pode iniciar-se sem que sobre o inspecionado impenda um qualquer indício ou suspeita de incumprimento; mesmo quando existam indícios ou suspeitas de incumprimento de uma obrigação tributária, estes não se têm, no momento em que se inicia o procedimento, tidos por confirmados pelos serviços, sendo, aliás, um dos objetivos do procedimento de inspeção a concreta verificação de irregularidades; o procedimento de inspeção tributária e aduaneira pode findar sem que se verifique estar em falta uma obrigação tributária em falta , nem a prática de uma qualquer infração tributária ”.*

<sup>33</sup> Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro. Diário da República n.º 6/1999- I Série A. Ministério das Finanças.

*avaliação de bens, móveis, imóveis, para fins de controlo de cumprimento das obrigações tributárias; a prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias; o esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária; a realização de estudos individuais, setoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos setores económicos em que se insere a sua atividade; a realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no nº1; a informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária, ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela; a promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias; a cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude; quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida”, como previsto no art.2.º do RCPITA.*

Neste processo, serão vários os envolvidos como é o caso dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, substitutos e responsáveis solidários. Recaem no decorrer do procedimento de inspeção tributária os princípios gerais do procedimento tributário, contudo ganham destaque alguns princípios: princípio da verdade material, prescrito no art.6.º do RCPITA; princípio da proporcionalidade, consagrado no art. 7.º RCPITA; princípio do contraditório, previsto no 8.º do RCPITA; princípio da cooperação, mencionado no art.9.º do RCPITA. Assim terá a AT de praticar as diligências prementes à descoberta da verdade material, não ficando limitada pelo pedido do autor. Devem essas diligências enquadrar-se nos moldes da proporcionalidade e adequação ajustados ao cumprimento do objetivo da atividade inerente. As medidas restritivas de Direitos Liberdades e Garantias devem revelar-se como o meio idóneo à prossecução dos fins visados e, em simultâneo, salvaguardando-se outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos. As medidas pelas quais se optam para alcançar os objetivos consagrados pelo legislador apenas poderão ser lesivas quando em vista não houver um outro meio igualmente idóneo, mas menos lesivo. Deverão ser excluídas medidas excessivas e desproporcionais ao alcance dos objetivos estabelecidos.

Como bem se compreende, para que seja possível alcançar os objetivos, tornar-se também necessário que no decorrer da inspeção tributária, os sujeitos passivos e os demais obrigados tributários, cooperem entre si, presumindo-se de boa-fé a sua atuação. Uma das formas de conseguir essa cooperação é também no respeito pelo princípio do contraditório, permitindo ao contribuinte participar na formação das decisões que tomará maior acento num momento futuro desta pesquisa. Referidos aqueles que considero serem os protagonistas no procedimento de inspeção tributária cabe-me referir o papel levado a cabo pelos agentes dos serviços tributários que se vem revestidos de poderes equivalentes àqueles que são atribuídos aos “OPC”. Se os agentes tributários encontram-se, em múltiplos, aspetos equiparados aos OPC começarei, numa primeira fase deste título, por analisar as tarefas que são acometidas aos OPC, posteriormente indicar que entidades se inserem nesta categoria e, por fim, fazer uma análise crítico- reflexiva acerca da legitimidade de tais órgãos destacados dentro da própria AT para realizar diversos atos.

Na ordem jurídica Portuguesa, a Polícia Judiciária encontra consagração constitucional no art.272.º. A defesa da legalidade democrática, a garantia da segurança interna e a proteção dos direitos dos cidadãos são tarefas atribuídas à polícia. No que concerne ao âmbito do processo penal ordinário<sup>34</sup>, a Polícia Judiciária assume a vestes de OPC naquela que é a clássica categorização entre funções de polícia administrativa e de polícia judiciária. A Polícia Judiciária terá uma atividade de apoio quando se desenvolve nos domínios da Administração Pública. Uma compreensão ampla<sup>35</sup> do conceito de OPC<sup>36</sup> implica que atentemos no conceito de “autoridade de polícia criminal”<sup>37</sup> para relevar os estatutos orgânicos das várias entidades que desempenham funções policiais e determinar se estas assumem ou não a natureza da OPC. O MP, figura que detém o *dominus* do inquérito, toma as rédeas da ação penal nessa fase e é auxiliado pelos OPC aos quais são atribuídas instruções coordenadas por uma autoridade judiciária. O conceito de OPC não tem uma aceitação pacífica e a confusão que se gera extravasa o texto jurídico e atinge a prática.

---

<sup>34</sup> MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema português, *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro -Dezembro 2007), p. 79- 100.

<sup>35</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, 1ª Edição 2018- Reimpressão 2019, Almedina, Coimbra.p.8.

<sup>36</sup> Cfr. Art. 1, alínea c) do CPP: “todas as entidades e agentes policiais a quem caiba levar a cabo quaisquer atos ordenados por uma autoridade judiciária ou determinados pelo Código”.

<sup>37</sup> Cfr. Art. 1, alínea d) do CPP.

Vimos que no seio da Lei Fundamental no seu artigo 272.º refere-se à polícia numa perspetiva que abrange a polícia administrativa, a polícia de segurança e a própria polícia criminal, também referida como polícia judiciária. A par disso, o próprio CPP não clarifica a designação de polícia criminal. Não há uma clara representação daquilo que é OPC e ao próprio conceito de polícia criminal.<sup>38</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA também sugerira a repartição da polícia em administrativas, securitárias e judiciárias.<sup>39</sup>

A Lei da Organização da Investigação Criminal<sup>40</sup>, no art.3, n.º 1, refere-se à Polícia Judiciária, à Guarda Nacional Republicana e à Polícia de Segurança Pública como OPC de competência genérica e os restantes órgãos de polícia criminal possuirão competência específica, como previsto no n.º 2. Em relação ao conceito de polícia criminal<sup>41</sup> têm-se entendido que abarca múltiplas corporações policiais, alguns integram-se nos órgãos com competência genérica outras que se integram na competência específica. Os órgãos de administração tributária estão compreendidos nessas corporações. Estas entidades encontram-se possibilitadas de praticarem atos característicos dos OPC, porque previsto quer pela Lei da Organização da Investigação Criminal bem como pelos estatutos orgânicos. AUGUSTO SILVA DIAS e RUI SOARES PEREIRA<sup>42</sup> referem que apesar das funções atribuídas à polícia constitucionalmente, ainda assim o seu estatuto permite reencaminhar o conceito de polícia à Administração Pública. Esta questão levanta bastantes dúvidas porque falando-se quase que num “*direito administrativo especial*”<sup>43</sup>, um direito de polícia, desenvolverá receio na atribuição de poderes às polícias (que agora também inclui agentes da administração tributária) no contexto do processo penal. É com a transmissão de poderes aos agentes tributários de poderes inerentes de OPC que se caminha na criação deste “novo direito”, situado previamente ao processo e no qual a polícia desencadearia mecanismos de prevenção e proteção de interesses de suma importância. Contudo, a par dessa postura de polícia administrativa, os Autores relembram que a Polícia também abre, inicia aquela que será a função da justiça penal e que se desenvolve nos ditames do CPP. As atividades

---

<sup>38</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.10

<sup>39</sup> ROCHA, Joaquim Freitas- Estado e Privatização da Segurança (enfoque jurídico). *Scientia Iuridica*. Universidade do Minho, Tomo LIX, N.º 322 (Abril-Junho 2010), p. 222.

<sup>40</sup> Lei n.º 49/2008 de 27 de Agosto. Diário da República n.º 165/2008- I Série. Assembleia da República.

<sup>41</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.9.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p.12.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

características desta polícia são típicas da “*Polícia como Polícia Judiciária*”<sup>44</sup>, ou seja, nestas vestes. Assim as atividades desenvolvidas pela “*Polícia administrativa*” são desenvolvidas no campo da prevenção criminal, já as atividades levadas a cabo pela Polícia Judiciária trabalham no sentido da “*repressão criminal*”.

### **2.3 Princípios Gerais e Fundamentais que regem a atividade tributária**

Como já referido, a problemática dos deveres fundamentais é declaradamente um tema considerado esquecido pela doutrina constitucional contemporânea.<sup>45</sup>

O processo tributário e o procedimento tributário têm como pilares da sua constituição um amplo conjunto de regras e procedimentos que visam a proteção de um objetivo comum a estes: garantia da regularidade dos atos. Antes de nos dirigirmos aos concretos princípios que regulam o procedimento e o processo tributário torna-se premente mencionar que o procedimento tributário tem índole administrativa e, como tal, a esse serão aplicados princípios de natureza administrativa. Por essa razão muitos dos problemas com origem em torno dos interesses públicos a ser levados em conta são resolvidos ora por normas de Direito Público ora por normas de Direito Administrativo. Constata-se em relação à interpretação dos princípios regentes bem como de problemas sistemáticos e metodológicos que surgiram inicialmente na antecâmara jus-administrativa e, só depois, reflexivamente, na “*ciência jus-tributária*”.<sup>46</sup> Já quando nos dirigimos ao processo tributário estamos perante um processo de natureza jurisdicional. Apesar desta separação, aparentemente fácil e clara, a verdade é que diversas vezes quer no processo tributário quer procedimento tributário são praticados atos de natureza administrativa, com base legal na alínea d) do art.2.º do CPPT.<sup>47</sup> Como já referido há o interesse, pela parte do Estado, de arrecadar receitas e, pela parte dos particulares, pagarem os seus impostos na medida exata das exigências legais. A AT tem como escopo a prossecução do interesse público que

---

<sup>44</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.12.

<sup>45</sup> NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, ob.cit, p. 18.

<sup>46</sup> GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais das Contraordenações Tributárias*, ob.cit, p. 23.

<sup>47</sup> LAVOURAS, Matilde – *Princípios Fundamentais de Processo e Procedimento Tributário: Direito Tributário*. Universidade de Coimbra. 2019, p. 2-6.

compreende o respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos e, por isso, também dos contribuintes que contempla de consagração clara e direta na Lei Fundamental no n.º1 do art.266.º e no n.º1 e n.º2 do art.54.º da LGT. A juntar ao referido, o art. 103.º, n.º 2 da CRP menciona que as garantias dos contribuintes são determinadas por lei e, o que concerne à cobrança e liquidação também deverão fazer parte dessa inscrição na lei. Além disso, o art.8.º da LGT que deverá ser tido em conta como materialmente constitucional vem acrescentar às exigências de previsão de legalidade: a regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias, a definição das obrigações acessórias, a definição das sanções fiscais sem natureza criminal e as regras de procedimento e processo tributário.<sup>48</sup> Estes artigos referem que na prática de atos de autoliquidação, retenção na fonte ou de repercussão legal aplicam-se garantias dos contribuintes e estas garantias passam pela aplicação dos princípios legais. Estamos perante uma pura assunção do princípio da legalidade administrativa. A plenitude dos meios do contencioso tributário vem reivindicado nas múltiplas exigências constitucionais mencionadas quer na Lei Fundamental, no n.º4 do art.68º no Código de Procedimento Administrativo, quer no CPTA no seu n.º1 e n.º 2 do art.2.º: tutela efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (o reconhecimento desses direitos ou interesses), a impugnação de atos administrativos que os lesem, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas adequadas. Desta forma podemos afirmar estar perante um contencioso pleno, ou seja, podemos afirmar estar no seio de uma tutela jurisdicional efetiva em que além de disponibilizar meios jurisdicionais em número suficiente estamos perante os meios adequados à resolução da situação problema em causa<sup>49</sup>.

Como referido por JOAQUIM JORGE FREITAS<sup>50</sup>, devem os tribunais regerem-se pela desaplicação de normas inconstitucionais que devem, em todos os momentos da sua atuação, ser independentes e que, sendo os únicos órgãos para mediar situações de conflito, são órgãos com competência de salvaguarda e de garante de diversas garantias do visado. Em causa está a proteção e o respeito pelo Tribunal dos princípios de constitucionalidade, independência e proteção jurídica. Após esta contextualização daquela que deverá ser a atuação dos tribunais vamos agora analisar detalhadamente o princípio da cooperação e o

---

48 ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, *ob.cit.*,123.

49 *Ibidem*, p. 53.

50 *Ibidem*, p. 43.



princípio *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare* que surgem no decorrer do processo tributário como possíveis rivais.

#### **2.4 Deveres de colaboração do obrigado fiscal com a Autoridade Tributária**

Estamos perante um princípio dotado de consagração legal expressa pela Lei Fundamental, nos seus arts. 103.º e 104.º, e consagrado pela LGT e ainda em legislação avulsa.<sup>51</sup> Tal como no procedimento tributário, também no seio do processo tributário impera o princípio da cooperação. No âmbito do procedimento tributário, o princípio da cooperação gera múltiplas obrigações para ambas as partes, AT e obrigado fiscal. No domínio de processo tributário o âmbito é mais alargado. Sobre a incidência deste princípio, a LGT esclarece que não só a particulares estão obrigados como também as repartições públicas devem caminhar no sentido da realização da justiça sejam eles os “ *magistrados, os mandatários judiciais e próprias partes...* ”, como resulta da leitura cruzada da alínea e) do n.º2.º do CPPT com o n.º7 do CPC e com o art.99.º da LGT. Assim, apesar deste princípio abarcar todos os intervenientes processuais, claramente é um princípio que incide com uma maior clarividência em relação às partes no processo, como já referido supra, e reforçado no art.99.º, no seu n.º3 da LGT ao mencionar que “ *os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil*” bem como “ *todas as autoridades ou repartições públicas são obrigados a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo.*”<sup>52</sup> Devemos dar ênfase à última parte da norma que denota que deverão ser entregues apenas os documentos que o juiz entender como necessários o que demonstra o vigor do princípio da proporcionalidade.

A par disto, aferimos que o princípio do dever de cooperação é recíproco: entidade fiscalizadora, AT e fiscalizado. Tomam-se de boa-fé as atuações praticadas pela AT e pelos contribuintes. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>53</sup> dirige-se a este subprincípio da cooperação como um “ *importante corolário*” da verdade material.

---

<sup>51</sup> Cfr. n.º1 do art.48.º CPPT; n.º59.º e n.º 2.º art.99.º da LGT.

<sup>52</sup> ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 128.

Face às exigências mencionadas anteriormente e resvaladas em preceito constitucional nos arts.103.º e 104.º, a AT tem de desenvolver uma atividade de inspeção e no decorrer dessa tarefa a lei impõe aos contribuintes deveres de colaboração que se traduzem na explicitação por parte do contribuinte da sua situação tributária e sobre as suas atividades com ela relacionadas.<sup>54</sup>

Como o próprio preceito legal indica a *“colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros”*. O dever de colaboração também rege na atividade inspetiva levado a cabo pela Autoridade Tributária. O procedimento de inspeção tributária obedece ao princípio de cooperação. O princípio da cooperação incide sobre a inspeção tributária, sujeito passivo e demais obrigados tributários. Contudo, em particular, estão sujeitos a um dever de cooperação *“os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública”*. A exigência de cooperação é mútua.<sup>55</sup> O princípio da cooperação incluirá, sempre que possível, a entidade inspecionada aclarar as dúvidas que surjam no contexto de inspeção tributária.<sup>56</sup>

O dever de cooperação não pode ser encarado pela AT e pelo obrigado fiscal como descartável. Não é opcional. Estamos perante uma exigência legal. O art.113.º, no seu número 1.º, do Regime Geral de Infrações Tributárias, doravante RGIT, permite-nos, *a contrario*, esclarecer quando é que estamos perante um não cumprimento do princípio de cooperação. Estaremos perante uma rejeição a cumprir o princípio da colaboração com a AT quando, *“dolosamente, recusamos a entrega, a exibição ou apresentação descrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente...”*. Quando o legislador menciona *“documentos fiscalmente relevantes”* refere-se apenas e tão só àqueles que sustentam as declarações apresentadas pelo contribuinte para corroborarem a sua situação tributária. Deve então o contribuinte disponibilizar esses documentos para cabalmente cumprir o seu dever de colaboração e, em simultâneo, as suas obrigações

---

<sup>54</sup> Ac. do TC n.º 340/2013, da 2ª secção do TC, Processo n.º 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano.

<sup>55</sup> Art.5.º, Art 9.º, n.º1 e n.º 2 RCPITA

<sup>56</sup> Art. 48, n.º 1 RCPITA.

tributárias. O obrigado fiscal ao faltar no cumprimento deste dever estará o contribuinte a incorrer na contraordenação prevista no art.113.º do RGIT e será punido com uma coima. A aplicação de métodos indiretos de tributação é uma das consequências pelo obrigado fiscal ter estado em falta com princípio cooperação, art.10 do RCPITA e art. 87.º LGT.

Os deveres de cooperação e colaboração exigidos ao Obrigado Fiscal, em especial, com a prestação de informações provém do vigor do sistema de autoliquidação dos tributos. A verificação das realidades tributárias, da situação económica do contribuinte só é possível por meio de entrega de informações, de registos de contabilidade e outros documentos à AT. Com a entrega dos documentos o contribuinte cumpre os deveres de colaboração e cooperação e a AT realiza, posteriormente, a inspeção. É com base nestes motivos que se atribuem amplos poderes de atuação à AT. Na ausência do dever de colaboração o alcance das realidades tributárias e a satisfação de interesses públicos desvirtuaria. ANTÓNIO GAMA<sup>57</sup> refere que o dever de colaboração tem uma “*dupla face enquanto dever de colaboração e como direito já de defesa, de resposta, co - determinante/conformador da decisão administrativa*”. MARCELLO CAETANO<sup>58</sup> fala numa insubstituível eficácia do dever de colaboração por meio de declarações a apresentar junto dos serviços.

A AT e o contribuinte devem cooperar e colaborar mutuamente. Na ausência de cumprimento destes deveres, segue-se no campo de sanção, que a Autoridade Tributária pode vir a ser condenada “*numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má fé em caso de atuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adotado em situações idênticas.*”<sup>59</sup> Como se afere, este princípio está diretamente relacionado com o princípio da boa-fé e, o seu incumprimento, pode originar a condenação por litigância de má-fé nos termos do ART. 542.º e seguintes do Código de Processo Civil.

---

<sup>57</sup> GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-Curso de Especialização *Temas de Direito Fiscal Penal*.Lisboa.2013, p.324.

<sup>58</sup> *Cit.* GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-Curso de Especialização *Temas de Direito Fiscal Penal*.Lisboa.2013, p.339

<sup>59</sup> Art.104, n.º1 LGT.

### 3. O Princípio Legal *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare*

#### 3.1 Conceito e fundamentos legais

“Ninguém deve ser obrigado a contribuir para a sua própria incriminação” é o proferido pelo princípio *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare*, também designado como Princípio da não autoincriminação, do qual decorre o direito ao silêncio e o direito de não facultar meios de prova e, ainda que não consagrado constitucionalmente, são múltiplos os pontos dos quais emerge a imperatividade do princípio *Nemo Se Tenetur ipsum accusare*: resulta desde logo da exigência legal de um processo equitativo (art.20.º ,n.º 4 da CRP), princípio da presunção da inocência, do direito de defesa e na constituição das garantias processuais atribuídas e reconhecidas ao arguido ( art.32.º da CRP). O acolhimento do Princípio *Nemo Tenetur* é característico de um Estado que se assumia como Estado de Direito. Como prescrito pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, doravante TEDH, o direito à não autoincriminação estaria em ligação direta com o respeito consentâneo com a vontade da pessoa acusada em manter-se em silêncio.<sup>60</sup>

Nas palavras de COSTRA ANDRADE estaríamos perante um princípio do qual emerge uma “*projeção normativa e prático-jurídica dos dispositivos constitucionais atinentes aos Auffanggrundrechte da dignidade de humana, da liberdade geral de ação ou do direito ao livre desenvolvimento (...)*”<sup>61</sup> O Autor menciona também que o princípio *Nemo Tenetur* configura uma “*liberdade de declaração*” que apesar de assumir um maior destaque na figura do arguido, a sua aplicação é transversal também a outros sujeitos processuais, vítimas e testemunhas.<sup>62</sup> A “*liberdade de declaração*” mencionada pelo Autor é constituída por duas dimensões: uma dimensão positiva e uma dimensão negativa. A dimensão positiva que passa por permitir ao arguido a participação no esclarecimento sobre os factos que lhe são imputados no sentido de pronunciar-se sobre as acusações que lhe são colocadas. Na dimensão negativa está eliminada toda e qualquer declaração de índole

---

<sup>60</sup> MENDES, Paulo de Sousa - As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. *Revista da Concorrência e Regulação*. Ano.1, n.º1,2010, Lisboa.

<sup>61</sup> ANDRADE, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, *ob.cit*, p.120.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 120.

autoincriminatório para o arguido que tenha tido origem na coação ou por meio enganoso. Os limites e contornos normativos do conceito de “*declaração*” é de colossal importância. O art. 55.º do RCPITA, de epígrafe “*recolha de elementos*”, apresenta duas categorias de declaração distinta: na alínea a) do preceito legal dirige-se “*a menção e identificação dos documentos...*”, portanto aos documentos; na alínea b) destaca “*integral transcrição das declarações*”. A LGT no art. 31.º, n.º 2, sobre as obrigações dos sujeitos passivos, refere-se à “*apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes.*”

O TEDH elenca as situações que determinam quando é que estamos perante uma violação ao princípio *Nemo Tenetur* mediante três possíveis situações: “*casos em que o acusado não presta declarações apesar da cominação; casos em que o acusado presta declarações mediante exercício prévio de poderes coercivos; casos em que o acusado não presta declarações, sendo o seu silêncio no âmbito do juízo probatório condenatório.*”<sup>63</sup>

### 3.2 Origens do Princípio *Nemo Tenetur*

Aferir o núcleo essencial inerente a cada direito passa por fazer uma análise histórica e teleológica, ou seja, pela apreensão dos diversos sentidos deste no tempo, espaço e campo jurídico e, portanto, incorre sobre a minha pesquisa contextualizar temporalmente o surgimento deste direito.<sup>64</sup>

Além disso, resulta ainda do art.6.º, n.º 1 e n.º 2 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, doravante, CEDH, e é ainda mencionado pelo Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, da ONU, a 16 de Dezembro de 1966, que proferia expressamente no art. 14.º, n.º3, alínea g) o seguinte: “*In the determination of any criminal charge against him, everyone shall be entitled to the following minimum guarantees: (...) not to be compelled to testify against himself, or to confess guilt.*”<sup>65</sup> e que vem a ter repercussão na ordem jurídica portuguesa, por força do art.8.º da CRP. Além disto, a 22 de Novembro de 1969, também a Convenção Americana sobre os Direitos Humanos ou Pacto de Costa Rica, no art.8.º, alínea g), irá consagrar que é atribuído à pessoa acusada de um delito o direito de

---

<sup>63</sup> *Ibidem.*

<sup>64</sup> ANASTÁCIO, Catarina, O Dever de Colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação por infração às regras de defesa da concorrência e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, *Revista de Concorrência e Regulação*. Coimbra. Ano 1, N.º 1 (Janeiro -Março de 2010), p. 214.

<sup>65</sup> “*Qualquer pessoa acusada de uma infração penal terá direito, em plena igualdade, pelo menos às seguintes garantias: (...) a não ser forçada a testemunhar contra si própria, ou a confessar-se culpada.*”

não ser obrigada a depor contra si nem a dar-se como culpada. Também o Estatuto de Roma Do Tribunal Penal Internacional que terá sido adotado a 17 de Julho de 1998 irá fazer alusão ao princípio *Nemo Tenetur* no texto do seus art.55.º, n.º1, alínea a) e n.º 2 na sua alínea b). Devo frisar que a CEDH não refere expressamente o princípio *Nemo Tenetur*, contudo a jurisprudência do TEDH tem vindo a proferir que: “ *o direito ao silêncio e o direito à não-autoincriminação constituem standarts internacionais, que estão no coração da noção de processo equitativo, os quais se destinam a proteger o acusado contra o exercício abusivo de poderes coercivos pelas autoridades, a evitar o perigo de adulteração da justiça e, nesse sentido, a realização plena do artigo 6.º da Convenção.*” O mesmo acontece com a Declaração Universal dos Direitos do Homem<sup>66</sup>, aprovada a 10 de Dezembro de 1948, na Assembleia das Nações Unidas, que apesar de não prescrever de forma direta o princípio *Nemo Tenetur*, reconhece ao acusado “*todas as garantias necessárias de defesa*” que decorrem do princípio da presunção de inocência, mencionado no seu art.11.º erigida essencialmente para fazer frente ao poder absoluto régio.

O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, doravante TEDH, debruçou-se sobre este princípio estabelecendo no centro da mesa que o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é um dos elementos constituintes que conferem ao visado o direito a um processo equitativo. O TEDH teceu considerações sobre o reconhecimento deste princípio que serão, mais tarde, citadas por VÂNIA COSTA RAMOS nos seus estudos: “*não há dúvida de que o direito de guardar silêncio durante o interrogatório policial e a prerrogativa contra a autoincriminação são normas internacionais geralmente reconhecidas que se situam no coração de um processo equitativo ...*”<sup>67</sup>. Na ordem jurídica não se levantam dúvidas sobre a inscrição do princípio *Nemo Tenetur* no direito penal português e a sua natureza constitucional.

São múltiplos os estudos dedicados a conceber uma caracterização do princípio *Nemo tenetur Se Ipsum Accusare*. Apesar de o presente estudo não pretender responder a essa questão, a verdade é que existem algumas as dúvidas que persistem em torno do estatuto que

---

<sup>66</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário, ob.cit*, p. 173.

<sup>67</sup> RAMOS, Vânia Costa-*Corpus Iuris 2000- Imposição ao arguido da entrega de documento para prova e nemo tenetur se ipsum accusare* (Parte II). *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º109, (Janeiro-Março 2007),p. 71 e 72; COSTA, Joana - O princípio *Nemo Tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. *Revista do Ministério Público*. Ano 32, n.º128 (Outubro-Dezembro de 2011) p.164.

esta prescrição legal adquire. A questão passa por entender se o Princípio *Nemo Tenetur* se enquadra na categoria de uma garantia conferida ao arguido, um privilégio ou prerrogativa<sup>68</sup>.

Enuncia o TEDH que o direito à não autoincriminação e o princípio do processo equitativo que resulta do primeiro tem uma aplicação transversal a todo e qualquer procedimento criminal seja qual for a tipologia do crime em causa. No que concerne à abrangência do direito à não autoincriminação, ainda que perante questões de ordem pública, não se poderá ver coartada o núcleo do direito à não autoincriminação.<sup>69</sup> Segundo COSTA ANDRADE esta “*liberdade de declaração*” conferido pelo direito ao silêncio abarca além do contributo e atuação do arguido na sua defesa no campo processual, também abrange a liberdade da mesma que passa pela ausência de recursos a meios enganosos e artificiosos que culminem com a autoincriminação do próprio arguido.

COSTA ANDRADRE, em relação à figura paradigmática do princípio *Nemo Tenetur*, redireciona e enquadra as problemáticas que lhe são inerentes exclusivamente ao campo processo penal e só extravasa a outros campos se verificada uma mudança de fim.<sup>70</sup>

Chega o momento de reconduzir o princípio da não autoincriminação aos deveres de colaboração e cooperação dos obrigados fiscais. Em concordância com o anteriormente referido apuramos que estando perante um princípio de índole constitucional e aceitação no seio do processo penal, repercutir-se-á a sua inscrição no processo penal tributário.

#### **4. Confronto do Princípio *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare* e os deveres de cooperação e colaboração do Obrigado Fiscal perante a Autoridade Tributária**

Posto isto, importa agora confrontar esta zona de tensão e de difícil conciliação, por um lado, do vigor do princípio *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare* e, por outro, do cumprimento efetivo dos deveres de cooperação e colaboração que estão na origem das múltiplas divergências. Grande parte dos focos problemáticos são desencadeados pelo vigor do princípio *Nemo Tenetur* no confronto com diversas situações em que o contribuinte poder-se-á ver colocado ou colocar-se: se legitimado pelo princípio, incorre em crime ou

---

<sup>68</sup> RAMOS, Vânia Costa - *Corpus Juris 2000* - Imposição ao arguido de entrega de documentos para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare*. *Revista do Ministério Público*. Lisboa. Ano 28, n.º109 (2007), p.125-149.

<sup>69</sup> COSTA, Joana - O princípio *nemo tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. *Revista do Ministério Público*. Ano 32, N.º128 (Outubro-Dezembro de 2011) p.117-183.

<sup>70</sup> Acórdão do TC n.º298/2019, da 2ª secção, Processo n.º 1043/17, relator: Conselheiro Pedro Machete.

prática de contraordenação pela não verificação da entrega de documentos e cumprimento dos deveres de colaboração e cooperação e ,se verificada a entrega de documentos, esta poderá constituir prova pela prática de eventuais crimes ou infrações tributárias. Antes de analisar esta zona propícia de conflito importa fazer referência a aspetos que, no desenvolvimento da minha pesquisa, se aclararam. Nesta tríade dinâmica problemática (Processo Penal, Direito Tributário e, na cadeira do réu, o contribuinte) aferi que, na linha do afirmado por JOSÉ CASALTA NABAIS, apesar da proeminência dos direitos fundamentais dos indivíduos ,como marco delineador dos poderes públicos na sua intervenção, a verdade é que “ *é a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis*”.<sup>71</sup> O cumprimento efetivo das diversas funções destinadas ao Estado está intimamente relacionado com a robustez de um estável , vigoroso e operacional sistema jurídico-fiscal. Contudo, não é consentâneo afirmar que o contribuinte se vê desprotegido legalmente porque são múltiplas as consagrações constitucionais que prescrevem ao contribuinte a atribuição daquilo que, no seio de direito fiscal, denominadas de garantias dos contribuintes. Em respeito ao referido anteriormente, o n.º 2 do art.266.º da CRP menciona que o agente administrativo tem de reger a sua atuação respeitando os princípios da proporcionalidade, justiça, igualdade e de boa fé. Este constitui o núcleo normativo que não pode ser desrespeitado e que encontrará reforço no âmbito da regulamentação do processo e procedimento tributário, na legislação fiscal, reforçado com o mencionado no art.54.º da LGT que faz alusão à garantia dos contribuintes, no seu n.º2.

Como reflexo de uma Administração que atua em “parceria “com o obrigado tributário e uma vez que estamos perante um dever que se assume como recíproco, cabe à AT, como previsto no n.º 3 do art.59.º, informar, prestar assistência, notificar o sujeito passivo e demais interessados, dar conhecimentos aos sujeitos dos procedimentos que lhe dizem respeito e /ou interpretação e aplicação das normas tributárias bem como o esclarecimento de fundadas dúvidas. JOANA POLÓNIA GOMES<sup>72</sup> relembra que foi por volta do século XX, com o crescente afloramento de tarefas entregues ao Estado, que eclodiu a necessidade de atingir aquele que seria o “*ponto ótimo* “da “*máquina administrativa*” no sentido de tentar limar e reduzir as diferenças entre os interesses individuais e comunitários.

---

<sup>71</sup> NABAIS, José Casalta,*O Dever Fundamental de Pagar, ob.cit, p. 17-18.*

<sup>72</sup> GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais das Contraordenações Tributárias, ob.cit, p. 64*



No que diz respeito ao princípio do direito à não autoincriminação, na linha do pensamento das lições de CASALTA NABAIS e analogicamente ao referido por si em relação à iniciativa e gestão empresarial, mesmo quando perante Estados Fiscais que bafejaram a liberdade quanto a estas questões, não se tratará de uma liberdade ilimitada e a consagração de um direito absoluto. As mutações ocorridas ao nível tecnológico e social, da própria conceção do Estado e que pairam sobre aquele que é o conceito de “*sociedade de risco*” sugerida por FIGUEIREDO DIAS<sup>73</sup> proporcionaram que se abandonasse a conceção de um direito ao silêncio que era absoluto. A verdade é que existe uma notória tensão entre os interesses mobilizados, por exemplo, no processo de fiscalização tributária (angariação de receitas para as despesas públicas, prevenção de eventuais fraudes ou evasões fiscais) e direito à não autoincriminação do obrigado fiscal se descoberta uma infração penal fiscal no decorrer da mesma. Acerca dos interesses por detrás de cada um dos princípios importa referir que a CRP não nos apresenta uma hierarquia de valores.<sup>74</sup> Assim, perante um conflito, o correto é encontrar uma ponderação entre os diversos interesses, ajustar a cada caso em concreto um caminho que seja o menos lesivo para os bens jurídicos tutelados. Depreende-se do mencionado que se torna necessário encontrar um mecanismo de operacionalização de todos os interesses envolvidos nas esferas dos dois princípios em confronto. Só estaremos perante esta situação problemática quando após o cumprimento do dever do obrigado fiscal, a AT recolhe junto de si informações que irão ter uma valoração em sede do processo de liquidação de tributos, mas também no processo sancionatório onde obrigado pode ver-se prejudicado devido ao conteúdo das informações prestadas. Nesta situação poderemos estar perante um claro caso de violação das garantias do contribuinte com previsão constitucional.

O acórdão n.º 314/2013 bem como outros acórdãos do TC, outros tribunais nacionais e o TEDH tem vindo a mencionar que o Princípio *Nemo Tenetur* não tem carácter absoluto e que poderá sofrer restrições pelo dever de colaboração e cooperação do obrigado fiscal. A restrição nestes moldes vê-se justificada pela necessidade de ver acautelada a tarefa da tutela do sistema fiscal. Por norma, não coincidem temporalmente a interação destes dois princípios, ou seja, será no decorrer de um processo inspetivo que se aferem indícios de

---

<sup>73</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, O direito penal entre a "sociedade industrial" e a "sociedade do risco", *Studia Iuridica 61 - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, 2001 n.º 61, 583.

<sup>74</sup> GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-*Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal*. Lisboa. 2013, p.338.

prática de um crime tributário e o sujeito passivo deverá ser constituído, à semelhança do que ocorre em processo penal, arguido. A aquisição pelo obrigado fiscal da posição de arguido num processo penal tributário decorre do art.58.º do CPP e é acolhido em direito penal tributário, por via do art. 3.º, alínea a), parte final.

O TC tem discorrido amplamente sobre o alcance de um equilíbrio entre, por um lado, o direito à não autoincriminação e, de outro lado, os deveres do obrigado fiscal enquanto parte de uma relação jurídica tributária e sua posição tem sido no sentido de conferir constitucionalidade. Temos exemplos de alguns acórdãos do TC, acórdão n.º 314/2013, n.º 360/2016 e n.º 461/2011<sup>75</sup>, que tecem posições e considerações sobre o concílio destes dois princípios. No momento da sua fundamentação do acórdão n.º314/2013 enuncia que *“a restrição em causa respeita o critério da proporcionalidade, sendo adequada, isto é um meio idóneo para a prossecução e proteção dos referidos interesses merecedores de proteção constitucional , e necessária, em virtude da mesma corresponder a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência dos sistema fiscal, objetivo que não seria alcançável através de mecanismo alternativos que se revestiriam de excessiva onerosidade para a Administração Tributária , quer pelo dispêndio e recursos de tempo, quer pelo risco de ineficácia , face à complexidade, dimensão e multiplicidade de atividades e situações a que têm de responder os modernos sistemas fiscais , no quadro de uma Administração de massas”*. A aferição do meio idóneo para respeitar os interesses que subjazem e do bem jurídico em causa a proteger será avaliado tendo em vista se as restrições em causa *“respeitam a proporcionalidade em sentido estrito , uma vez que se podem considerar equilibradas , visto que contém mecanismos flanqueadores que salvaguardem uma adequada ponderação dos concretos bem jurídicos constitucionais em confronto, ou seja, entre o direito que é objeto de restrição e dos valores ou interesses que justificam a restrição.”*

Devemos ter em atenção porque existem situações legalmente previstas que legitimam a não cooperação por parte do sujeito passivo em atos de inspeção para apuramento da situação tributária como é o caso, por exemplo, *“da falta de credenciação dos funcionários incumbidos da execução dos atos de inspeção tributária”*<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Acórdão do TC n.º461/2011, da 2ª Secção do TC, Processo n.º 366/11, relator : Conselheira Catarina Sarmento e Castro

<sup>76</sup> Art. 47.º RCPITA

Contudo, a questão que me causa desassossego não é propriamente a resolução do conflito já instaurado pela atuação, de um lado, pelos deveres a que os obrigados tributários se vem impostos a cumprir e , por outro lado, por meio do eventual surgimento de um processo penal tributário, a invocação do princípio da autoincriminação, mas, recuando a momentos que antecedem esta questão, escrutinar em que termos e até quando deve a AT intervir . Contudo, relegando para segundo plano a tentativa de dar resposta à aceitação ou negação do vigor do princípio *Nemo Tenetur* em sede de processo de inspeção tributária e a sua operacionalização com os deveres do obrigado fiscal, vamos atentar no impacto que a AT detém nessa relação de tensão, que antecede o seu surgimento e terá, muitas vezes, uma posição com poderes apelativos à recolha de elementos de natureza incriminatória. Será nesse momento que estará instalada a tensão entre o Princípio *Nemo Tenetur* e o dever de cooperação.

#### **4.1 A posição da Autoridade Tributária no problema**

Após a exposição e escrutínio dos focos problemáticos e as suas ramificações traço agora o caminho da minha pesquisa no sentido de clarificar e reduzir o campo da problemática.

Devo agora esclarecer e mencionar, em jeito de conclusões intermédias, que o processo de inspeção tributária, já caracterizado em capítulo anterior, e o processo penal tributário pautam-se por finalidades diversas bem como procedimentos distintos e, por isso, vamos tentar perspetivar a problemática sempre desta forma. Antes de prosseguir e fazendo jus ao título atribuído a este capítulo devo proferir que, em sede de crimes económico-financeiros, o direito à não autoincriminação assume os moldes idênticos aos que assume em caso de delitos “comuns”.<sup>77</sup>

O que acontece e que se desdobra nas problemáticas anteriormente referidas é que será, muitas vezes, a AT a toma conhecimento em primeira mão da notícia de crime. Sobre esta matéria temos alguns elementos legais que nos indicam como a ação é coordenada. A

---

<sup>77</sup> SILVA, Sandra Oliveira - Direito ao Silêncio e Deveres de Colaboração nos processos por Delitos Económico-Financeiros. *Revista Julgar*. N.º38 ( Maio-Agosto 2019),p. 138.

notícia de crime, *notitia criminis*, é aferida no seio da AT e depois conduzida a um órgão da própria com competência para a realização do inquérito. Assim, antes de continuar, é importante frisar que nestes dois momentos cruciais foi sempre a AT a assumir o protagonismo nas intervenções, quer em receber a notícia quer em mobilizar um agente da administração tributária em realizar o inquérito. Também o art.42.º, no seu n.º2 onde vai mais além indicando que quando em causa estiver a determinação da situação tributária do contribuinte de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos não se encerrará o inquérito até que se profira ato ou decisão final sobre a situação tributária. A par do mencionado e da leitura conjugada do art.37.º do RGIT e do art.249.º do CPP afere-se que, em caso de perigo ou demora, poderão os agentes da Administração Pública, desencadear meios cautelares e necessários para assegurar a viabilidade dos meios de prova.<sup>78</sup> Depois os agentes tributários terão de elaborar um relatório e reencaminhar à entidade competente por coordenar a fase de Inquérito.<sup>79</sup> Assim verifica-se a coexistência de dois processos distintos e com fins diversos, mas levados a cabo pelos mesmos agentes ou, melhor, por agentes pertencentes a órgãos distintos, mas pertencentes à mesma entidade: a AT. Aquela que formalmente poderá ser uma clara distinção entre tarefas de inspeção tributária, por um lado, e tarefas inerentes à fase de inquérito e por isso que dizem respeito a um processo penal tributário, quando desempenhada por órgãos pertencentes à mesma autoridade aumentam a amplitude das zonas de conflito. Contrariamente ao que prevê a ordem jurídica alemã, a jurisdição Portuguesa adota o princípio da comunicabilidade<sup>80</sup> entre o procedimento de inspeção tributária e o processo penal. Relembro que, como previsto pelo RCPITA, o procedimento de inspeção tributária visa “*observação de realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias*”<sup>81</sup>. No que concerne às diligências características da fase do inquérito estas visam “*investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas*”<sup>82</sup>, frisando esta última tarefa. Posto isto e pelas consagrações legais supramencionadas, ao processo de inspeção tributária entre as suas diversas tarefas caber-lhe-á a “*prevenção das infrações tributárias*” bem como desencadear mecanismos de sancionamento pela prática de infrações tributárias. A direção do inquérito

---

<sup>78</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, *ob.cit*, p. 178.

<sup>79</sup> Art. 253.º do CPP.

<sup>80</sup> Acórdão do TC n.º298/2019, da 2ª secção, Processo n.º 1043/17, relator: Conselheiro Pedro Machete.

<sup>81</sup> Cfr. Art. 2.º n.º 1 RCPITA.

<sup>82</sup> Cfr. Art. 262.º n.º 1 CPP.

cabará ao MP e as finalidades deste serão levadas a cabo nos termos previstos no CPP, contudo menciona o n.º2 do art.º40 do RGIT que aos órgãos da AT, durante esta fase, serão atribuídas funções similares às desempenhadas pelos órgãos e autoridades de polícia criminal e conferidas a estes pelo CPP. Ocorre que os órgãos pertencentes à AT são colocados no mesmo plano que os OPC e, sob direção e dependência funcional do MP previsto pelo art.56.º do CPP, tem participação no inquérito. Aliás o art. 50.º do RGIT prevê que o MP será assistido pela Segurança Social e pela AT, podendo ser designado para o processo um agente da administração ou um perito tributário. Esse agente da administração ou perito tributário terão sempre a possibilidade de consultarem o processo e serem informados sobre as diligências que decorrem. Como se deduz do preceito legal no seu n.º2, as decisões e factos relevantes para matéria de liquidação de imposto terão de ser comunicadas à Segurança Social bem como à Autoridade Tributária. Como se deduz a presença da AT é constante, sendo que não parecer ser opcional para o MP.

Pelo explicitado anteriormente e exposto de forma clara pelo acórdão n.º 298/2019 do TC os planos de atuações dos dois procedimentos, aparentemente distintos, juntam-se ficando em causa a autonomia, imparcialidade encarnado pela dupla atuação da AT e visível nos dois aspetos mencionados anteriormente: coincidência temporal da prossecução dos dois procedimentos e de equiparação e atribuição a órgãos da AT de tarefas inerentes a OPC. Se do ponto de vista do contribuinte, numa primeira fase, o claro dever de cumprimento do princípio legal de cooperação junto da AT no desenrolar de um procedimento de inspeção tributária não levanta questões, já não será pacífico se deste resulta uma entrega de múltiplos poderes de investigação à AT como se de um órgão de polícia criminal se tratasse ou, pelo menos, com a mesmas competências, por delegação, para levar a cabo diligências e investigações agora enquadradas nos moldes de um inquérito criminal. A relação do procedimento de inspeção tributária e o processo penal tributário refrata-se em dois momentos: a matéria recolhida em sede de procedimento de inspeção tributária pode levar à correção da situação tributária, aliás tarefa fundamental deste e a uma posterior utilização dos conteúdos como matéria de prova para aferição de responsabilidade criminal, como mencionado no acórdão n.º 340/2013. Este aspeto aqui referido vem assim corroborar o já mencionado e baralhar as águas que se assumiam aparentemente calmas e, essencialmente, transparentes sobre de atuação destes dois princípios, mas acima de tudo pacíficas para a AT. Estando a AT coberta de amplas faculdades para obter informações dos contribuintes

que visam aferir a sua situação tributária e que tem de ser prestadas pelo contribuinte num ambiente de cumprimento do dever geral de colaboração de administrado para com a Administração, faz com que esta parecer assumir duplas vestes: Autoridade Tributária no cumprimento dos interesses públicos e no papel de entidade investigadora. A boa fé<sup>83</sup> exigida quer à AT quer ao contribuinte poderá ser colocada em causa. Perspetivando o “estatuto” conferido à AT, numa primeira análise, leva-nos a crer que a informação cedida pelo contribuinte no devido cumprimento dos deveres de cooperação, previstos legalmente, poderão desencadear repercussões inicialmente no procedimento de correção da situação tributária, mas também, *à posterior*, eventualmente, com a instauração de um processo de natureza sancionatória, podendo este ser de índole penal ou contra-ordenacional.

Importa clarificar que sob a AT impende o dever geral de investigação e que este surge em resultado da vigência do princípio do inquisitório. <sup>84</sup>Este dever<sup>85</sup> ganha um maior destaque na fase de aferir e reunir elementos probatórios para conseguir alcançar uma decisão adequada, fundamentada e justa na fase que será a fase de instrução. Nesta fase, à AT, com dever de investigação, é inerente o dever de atuação com imparcialidade. A atuação da AT que tenha por base estes dois princípios revela-se no seguinte aspeto, no sentido do descrito por JOAQUIM FREITAS ROCHA<sup>86</sup>: o órgão com diligências instrutórias não atuará no procedimento no papel de defesa da Administração Tributária, mas revestirá o papel de defensor do interesse público, em busca da verdade material e justiça da tributação. O dever de investigação e imparcialidade são princípios que também se viabilizam ainda por meio de garantia de que serão acarreados todos os elementos probatórios<sup>87</sup>, ainda que, eventualmente, desfavoráveis àqueles que seriam os interesses patrimoniais da AT e deverão ser tidos em conta os elementos probatórios que devam ser apresentados pelo obrigado fiscal, mas também aqueles que a AT tem em seu poder ou conhecimento deles. Ainda na linha de pensamento do Autor, este menciona que o princípio da imparcialidade abrange o momento

---

<sup>83</sup> Cfr. Art. 59.º da LGT.

<sup>84</sup> Cfr. Art. 58.º da LGT.

<sup>85</sup> ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de Processo de Procedimento Tributário*, *ob.cit*, p.272.

<sup>86</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 273.

<sup>87</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/04/93, Processo n.º 0393/13: “*Sendo certo que é sobre o executado que pretende a dispensa de garantia que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, incumbindo-lhe apresentar a prova com requerimento, isso não dispensa a AT (...) de considerar os meios de prova que tenha em seu poder, tanto mais se o requerente alegou no requerimento que os factos alegados são conhecidos da AT*”.

anterior ao da instrução e ainda, *à posteriori*, à fase de decisão em que serão identificados e acautelados os interesses das duas partes.

De uma forma clara expõe o acórdão n.º 340/2013 que a realidade tributária em causa no processo tributário será pelo menos em parte a partilhada no que dirá respeito aos elementos fácticos que integram os tipos incriminadores e que será a mesma entidade a desenvolver ações relativas aos poderes de investigação no âmbito da situação tributária bem como ações relativas aos poderes de investigação no âmbito de processos de índole penal tributário e, por isso, como mencionado neste acórdão poder-se -á incorrer numa ação inspeção que funcione como um “ antecâmara” daquilo que acontecerá no decorrer do processo penal. Ao momento da inspeção tributária, além de uma antevisão do que se sucederá ocorre uma recolha de elementos que poder-se-ão tornar no mote de instauração de um processo criminal. <sup>88</sup> O acórdão 298/2019 aborda a questão referindo que estamos perante uma “*conexão funcional e orgânica*” entre a colaboração procedimental no contexto de um procedimento de inspeção e a fase de inquérito inserida numa investigação criminal e que a atuação da AT encontra cobertura legal nos seus arts. 28.º e 29.º do RCPITA. Estes preceitos legais elencam um conjunto extenso de possibilidades e mecanismos de atuação que confere à AT garantias no exercício da sua função inspetiva. <sup>89</sup> Assim, como previsto no art.28.º, n.º 1, o legislador refere que à AT serão concedidos os meios necessários para que cumpra cabalmente a sua função inspetiva. No n.º 2 o legislador enumera os atos a que se refere em número anterior: “*livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções.*” No art.29.º há uma concretização maior das garantias da AT no exercício da função inspetiva. Aliado a este capítulo de garantias conferidas à AT o acórdão relembra que está prevista na atuação da AT levar a cabo “*a observação das realidades tributárias*”, “*verificação do cumprimento das obrigações tributárias*” e a “*prevenção das infrações tributárias*”, RCPITA no art.2, n.º 1, bem como a “*promoção nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias*” bem como “*quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida*”, art. 2, n.º2, alínea h) e i). É necessário um conhecimento da causa e das suas especificidades enquanto ocorrência da vida e no que diz respeito ao seu “*tecido normativo*” para obter um julgamento com eficácia.

---

<sup>88</sup> Acórdão do TC n.º 340/2013, da 2ª secção do TC, Processo n.º 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano.

<sup>89</sup> Acórdão do TC n.º 298/2019, da 2ª secção, Processo n.º 1043/17, relator: Conselheiro Pedro Machete.

Os mecanismos mobilizados no campo da criminalidade tributária dispõem de técnicas próprias e que, por isso, nem sempre são manuseáveis por todos.<sup>90</sup> O art.649.º do Código de Processo Civil menciona que quando as matérias envolvidas geram dificuldade de natureza técnica e a sua resolução depende de conhecimentos especiais que o tribunal não dispõe, o juiz poderá nomear uma pessoa competência para prestar assistência e assistir à audiência final e ainda, em qualquer fase, requerer pareceres técnicos necessários ao apuramento da verdade material. Entende-se deste modo o porquê da participação de algumas entidades, como a Segurança Social e a AT, em todas ou algumas fases do processo. O disposto sofre de acolhimento em sede de Direito Processual Penal, em resultado do art. 4.º do CPP. Em relação a determinadas técnicas ou questões de natureza tributária há um conhecimento deficitário ou insuficiente sobre as mesmas e que justifica a previsão de uma assistência e acompanhamento técnico, como já referido. Para ANTÓNIO GAMA admitir as particularidades que estas matérias podem adquirir e que por isso suscitam dificuldades técnicas é o caminho certo para se obter uma correta e justa decisão.<sup>91</sup>

Outra questão, já referida, que tem concretos efeitos na posição que a AT é a atribuição a esta de poderes característicos dos OPC. Assim a AT poderá assumir as funções que também seriam delegadas aos OPC e, por isso, poderá partir dos órgãos da administração tributária bem como a Segurança Social a instauração de inquérito, sendo que devem imediatamente avisar o MP dessa instauração.<sup>92</sup> ANTÓNIO GAMA e MARIA JOÃO ANTUNES<sup>93</sup> frisam que a opção pelo termo “*imediato*” não é inocente e o uso deste pretendia precaver possíveis tentativas da utilização desse espaço temporal para eventuais

---

<sup>90</sup> GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal.Lisboa.2013, p.324.

<sup>91</sup> GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal.Lisboa.2013, p.325.

<sup>92</sup> Art. 40.º, n.º 3 RGIT.

<sup>93</sup> Cit. DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit.p.72. MARIA JOÃO ANTUNES menciona que : “A exigência de à notícia de um crime corresponder abertura do inquérito , que já é uma fase do processo penal, é significativa do propósito político – criminal de não haver margem para um pré – inquérito ou inquérito preliminar , no âmbito do qual poderia ocorrer a prática de atos de natureza processual penal sem a devida harmonização das finalidades que são apontadas ao processo penal, nomeadamente como o menosprezo de direitos fundamentais.”



investigações, averiguações prévias à alçada das competências do MP<sup>94</sup>. É que o inquérito por crime tributário caminha a par e passo daquilo que se passa no processo penal: pretende-se averiguar a possível existência de um crime. Apesar de o MP, como detentor do *dominus* da fase de inquérito poderá sempre e a qualquer momento o chamar a si. Os comportamentos tomados pelos órgãos da AT e da Segurança Social não aconteceram à revelia do MP, mas ao abrigo da delegação <sup>95</sup>de competências que estes adquiriram.<sup>96</sup> Apesar de se entregar o controlo da fase de inquérito ao MP a verdade é que pelo exposto parece que este partilha o domínio com entidades. Os agentes da administração tributária passam a deter não só acesso a fases embrionários do processo como a possibilidade de depender desses a sua instauração.

A atuação descrita e levada a cabo pela AT conduz-me aos “*whistleblowers*”, figura descrita textos de SUSANA AIRES DE SOUSA<sup>97</sup>. As ações levadas a cabo por esta figura bem como figuras semelhantes tem vindo a ganhar força com a sua previsão legal e surgem pelo reconhecimento da complexidade que a investigação de criminalidade do crime económico implica. A pesquisa envolvente parte da problemática sobre um possível “*risco geral de infidelidade e da inconfidência*” <sup>98</sup>e, não querendo tecer muitas considerações sobre, não estaremos perante uma aproximação desse risco só que com a agravante da sua não previsão legal? Contudo, não vá pela exposição parecer o contrário, o ordenamento jurídico português como é o caso da Lei n.º 36/94 de 29 de Setembro que prevê no seu artigo “*a prática de atos de colaboração e instrumentais do crime com vista à obtenção de provas, na fase de inquérito, na investigação de corrupção e da criminalidade económica-financeira*”<sup>99</sup>. A lei vem posteriormente a ser revogada e é criado um regime de ações encobertas, mas canalizado para a prevenção da criminalidade.

---

<sup>95</sup> MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema Português. *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro-Dezembro), p.90.O Autor frisa que a atuação dos OPC apenas poderá incluir diligências próprias da fase de inquérito, excluindo- se desta forma todo e qualquer ato que pertença á esfera de competências indelegáveis do MP.

<sup>96</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*,ob.cit,p.72.

<sup>97</sup> SOUSA, Susana Aires (2019). Ações encobertas (e outras figuras próximas) na investigação da criminalidade Económica -Financeira. In: *Julgar*. Açores, 8 e 9 de Novembro de 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses, p. 32.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p.32.

<sup>99</sup> *Ibidem*, p.33.

Dos muitos aspetos que, a meu ver e negativamente, distanciam a gestão da atuação levada a cabo pela AT da figura elencada passa pela não previsão da atuação da AT, pelo menos nestes moldes “*mais investigativos*” e, na minha consideração, a uma problemática de maior complexidade: a uma vacuismo de sentido normativo proporcionado por conceitos vagos, e meritórios de um maior debruce. O que pretendo evidenciar com esta referência que fiz é que, no contexto atual, no que concerne à previsão legal das ferramentas ou manuseamentos dos quais a AT dispõe sofrem de uma “generalidade” que os torna redundantes e perigosos. A previsão legal é favorável ao alcance de uma correta determinação dos sentidos legais a atribuir à norma.

#### **4.2 O exemplo da execução fiscal**

Invoco agora a figura da execução fiscal, um processo de natureza judicial, como prescrito pelo art.103.º da LGT e em que a AT acumula funções de condução/supervisão do processo e em simultâneo operacionaliza a tramitação do processo. Esta atuação tem prescrição legal no art.151.º do CPPT: “*Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área de domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos de execução fiscal.*”<sup>100</sup> Com mais detalhe, a execução fiscal surge quando já não restam dúvidas que estamos perante um incumprimento da obrigação tributária pelo obrigado tributário dentro dos termos legais previstos pelo art.84.º do CPPT. Se terminado o prazo e não se vê a obrigação cumprida voluntariamente, extrai-se uma certidão de dívida pelos serviços tributários<sup>101</sup> a quem fora atribuída tal competência. Portanto, desde logo é dentro da estrutura da AT que é processada a certidão de dívida. Num momento subsequente esta certidão de dívida com força de título executivo confere à AT a posição de credora de uma determinada dívida, sem que esta detenha uma sentença. Verificamos então que a AT tem nas suas mãos um mecanismo de índole executiva, não ultrapassando uma duração superior a um ano e por isso célere, que confere um direito de crédito à AT que, por meio

---

<sup>100</sup> ROSA, Raquel Vicente, O Ministério Público na Jurisdição Tributária. *Revista do Ministério Público*. Ano 31, n.º121, (Janeiro-Março 2010), p.165-166.

<sup>101</sup> Cfr. Art. 88.º do CPPT.

coercivo, irá promover a venda dos bens do obrigado tributário.<sup>102</sup> Evoquei o processo de execução fiscal para estabelecer uma analogia em relação ao que decorre nos múltiplos papéis que a AT parece desenvolver na problemática que tenho vindo a estudar e que poderá colocar em causa a viabilidade de vários procedimentos e processos que estão em causa, numa primeira fase no procedimento e processo tributário e, depois, eventualmente, num processo criminal.

Parece-nos não levantar problema afirmar que uma inspeção tributária efetuada antecedente de um processo criminal tem pendor legal e, por isso, deva o inspetor tributário dar conhecimento dos factos ao Ministério Público, doravante MP, sendo que a este cabe o *dominus* do processo. Já não poderemos dizer o mesmo, no que concerne ao respaldo legal, sobre uma ação de inspeção realizada num tempo coincidente com o decorrer de um processo penal, como veículo a colher meios de prova. É que no desenrolar de um processo penal é conferido o direito ao arguido de se recusar a prestar provas e, sendo-lhe impingido, seria só perante uma decisão judicial que ordenasse buscas ou apreensão de documentos. Estamos aqui perante situações que são diametralmente opostas e se a primeira não despoleta problemas o mesmo não se poderá dizer da segunda e, portanto, vamo-nos focar agora, mais junto à conclusão, em aferir situações em que a AT assume duplas vestes.

### **4.3 O papel e a intervenção do obrigado fiscal na questão**

A Administração Pública tem no seu horizonte “*a prossecução de um interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.*” A AT vê-se abrangida pela Administração Pública e, portanto, com as mesmas tarefas. O reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas são os direitos e garantias dos administrados elencados em artigo subsequente na Lei Fundamental.<sup>103</sup> Para a obtenção de uma ampla e imparcial análise da problemática jus-tributária pretendo com este tópico analisar em sentido contrário ao que tenho vindo a tecer

---

<sup>102</sup> GOMES, Joana Polónia, *A colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias*, ob.cit, pp.75-76.

<sup>103</sup> Art. 266.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

e, portanto, com vista à aprendizagem, devo analisar esta questão em relação aos meios de que o obrigado fiscal dispõe para defender os seus interesses enquanto parte na relação jurídica tributária e que detém previsão legal, desde logo constitucional. Falar de meios dos quais o obrigado fiscal dispõe para defender os seus interesses implica referir o que se designam por serem “*garantias processuais*” do obrigado fiscal e que já tantas vezes foram sendo referidas ao longo da minha pesquisa. O papel e importância das garantias que acompanham o contribuinte naquele que começa por ser um procedimento de inspeção tributária e que pode culminar numa investigação criminal assume maiores contornos quando da não colaboração do contribuinte junto da AT pode culminar para este com a aplicação de uma coima ou com uma pena ou, em sentido inverso, respeitando o dever de colaboração, sendo levado avante uma inspeção tributária, a AT conseguir recolher junto do particular prova suficiente para formular acusação por crime fiscal ou para formular condenação em processo de contraordenação.<sup>104</sup>

Primeiramente e para entender em que consistem essas garantias a que nos referimos e no que se concretizam efetivamente convém recolher os vários locais onde acolhem respaldo legal. A LGT no seu art.9.º, na Lei Fundamental no seu art.20.º, n.º 1 e n.º 4, bem como no art.6.º, n.º 1 da CEDH enaltecem o acesso à justiça tributária pelo obrigado fiscal e o art.8.º do RCPITA salvaguarda-o de ter uma posição ativa e participar no processo sendo ouvido em relação aos factos recolhidos contra si. À AT competirá, como é de esperar e já referido, no cumprimento do dever de investigação, caminhar no sentido de apurar todos os factos, mesmo que menos abonatórios para essa. Estes são as munições que cobrem o obrigado fiscal. Vamos agora analisar a sua efetividade prática.

Enquadrado na temática abordada, mas no seio do Direito Contraordenacional, JOANA POLÓNIA GOMES<sup>105</sup> menciona ser visível aquilo que designa como “*espaços de oportunidade*” aquando do exercício de audição de defesa e de novas diligências requeridas pelo próprio infrator. A Autora, sustentada pela doutrina, refere que, ainda que requerido pelo infrator a prática de novas diligências e o exercício do direito de audição e defesa, será o dirigente do serviço responsável pela instrução do pedido que irá responder positivamente

---

<sup>104</sup> DIAS, Augusto Silva -Têm os Deveres de Cooperação do art.7.º e SS. do DL N.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, implicações processuais penais ou contraordenacionais?. In MENDES, Paulo de Sousa; DIAS, Augusto Silva; PALMA, Maria Fernanda – *Direito Penal Económico e Financeiro*. Coimbra Editora, 2011. p. 436

<sup>105</sup> GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das contraordenações Tributárias*, *ob.cit*, p.143.

ou negativamente ao pedido. Assim, será o dirigente do serviço a tecer considerações sobre as diligências requeridas pelo infrator e determinar a utilidade do pedido efetuado para a obtenção da verdade material. A Autora refere o facto de , no âmbito do direito contraordenacional, a autoridade competente não se vê obrigada a deferir as diligências requeridas. Além do exercício do direito de defesa e audição o procedimento de nomeação de defensor é uma outra situação que fica à consideração da entidade administrativa competente. Isto porque não tem o infrator de se fazer representar por defensor, contudo prevê o art.53.º do Regime Geral de Contraordenações que o infrator, se o quiser, poderá fazê-lo. Socorri-me destes dois exemplos estudados e elencados pela Autora para, mais uma vez, reforçar a ampla vantagem decisória que é conferida à entidade administrativa. Quando é dada a possibilidade ao infrator de equilibrar a sua posição no processo em que está inserido, ainda assim esta vê-se restringida pela entidade administrativa que tem a oportunidade de manusear no sentido que considerar mais idóneo ao alcance da verdade material, mas uma verdade que é mais tangível à AT do que ao obrigado fiscal.

#### **4.4 O papel do Ministério Público na problemática**

Torna-se pertinente invocar uma figura célebre do ordenamento jurídico: o MP. O MP ao lado do juiz e juiz de instrução compõe o quadro dos elementos que representam a autoridade judiciária, prescrita pelo art.1.º, alínea a) do CPP e a ele compete, como previsto constitucionalmente, <sup>106</sup> representar o Estado, defender os interesses que a lei determinar, participar na execução política criminal definida pelos órgãos de soberania e, por fim e de maior relevo, exercer a ação penal conduzida pelo princípio da legalidade e defender a legalidade democrática. A acrescer ao referido, o MP, no processo penal, desempenha um papel preponderante no caminho a percorrer para a obtenção da verdade material e realização do Direito <sup>107</sup> e são essas características que conferem “*unidade no seu estatuto de intervenção como órgão de administração da justiça*” e, não sendo uma das partes na causa, pauta-se por razões e critérios de legalidade e objetividade.<sup>108</sup>

Como já referido anteriormente, apesar de, por norma, ser junto da AT que se adquire a notícia de crime a verdade e por leitura do art.35.º do RGIT poderá ser também junto do

---

<sup>106</sup> Cf. Arts. 219.º e 220.º da CRP.

<sup>107</sup> Cf. Art.53.º do CPP.

<sup>108</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Processual Penal*, 1.ªEdição.Coimbra: Coimbra Editora, 1974, p.25.

MP, junto de órgãos com competência delegada para praticar atos de inquérito, ainda por órgãos de polícia criminal, por meio de denúncia ou pelos agentes tributários. É que Apesar da fase de inquérito estar sobre a alçada do MP, não lhe é imposto que realize todos os atos pertencentes a esta fase. Essas delegações, que concedem às entidades o poder de realizar atos circunscrito à fase de inquérito, vem prescritos quer pelo CPP, quer pela LGT e ainda pelo RCPITA, art. 270.º, n.º4; art. 62.º e art. 28.º, n.º 2, alínea h) respetivamente.

Aos órgãos da administração tributária é permitida a iniciativa de instauração da fase de inquérito sendo que deverá, de seguida, ser comunicada ao MP. Quando realizados os atos inerentes a esta fase, o órgão da administração tributária emite um parecer que será reencaminhado para o MP com o auto de inquérito e, posteriormente, o MP, nos termos do arts.277.º a 283.º, realizará as diligências relativas às finalidades desta fase, como previsto no art.42.º n.º 3 e art.43.º, n.º1 do RGIT, respetivamente. Quando concluídas as investigações relativas ao inquérito, o órgão da administração tributária, da segurança social ou de polícia criminal competente emite parecer fundamentado que remete ao Ministério Público juntamente com o auto de inquérito, ART. Apesar de o parecer em causa não ser vinculativo segue também para o MP. Os atos levados a cabo pelos OPC<sup>109</sup>, que agora assumem uma face diversa da convencional, não constituem ou pertencem a uma qualquer fase do processo quando realizados antes de o MP ser noticiado sobre a prática de crime.

Exatamente pelo exposto torna-se importante equacionar a atuação do MP na jurisdição tributária, mais precisamente na questão que aqui labora. Alguns autores caracterizam a atuação pelo MP como discreta, mas nem por isso inativa e que essa concretiza-se na emissão de pareceres, interposição de recursos jurisdicionais e ainda por meio de presenças obrigatórias nas audiências de julgamento e da legitimidade que lhe é conferida para o recurso de decisões judiciais, no que diz respeito aos processos contraordenacionais tributários.<sup>110</sup>A imagem do MP como responsável pela representação do Estado tem vindo incessantemente a desvanecer e é no contencioso administrativo que mais vezes se levantam na defesa deste juízo. RICARDO PEDRO considera cada vez menor

---

<sup>109</sup> SÁ, Liliana, O Dever de Cooperação *Versus* o Direito à Não Autoincriminação, *ob.cit*,p.144.

<sup>110</sup> Cf.Arts. 14.º e 280.º, n.º1 do CPPT; Arts. 82.º, n.º 1 e 83.º, n.º 1 do RGIT; ROSA, Raquel Vicente, O Ministério Público na Jurisdição Tributária. *Revista do Ministério Público*, Ano 31, n.º 121, Janeiro-Março de 2010, p.165-166.

a esfera de tarefas atribuída ao MP<sup>111</sup>São elencados alguns indicadores que demonstram o desvanecimento da intervenção do MP como representante do Estado: O Código de processo dos Tribunais Administrativos, quanto a esta questão, levanta sérios problemas ao intérprete no seu entendimento, com a agravante de que, numa recente revisão ao CPTA, no ano de 2019, em que se relegava para um segundo plano a obrigatoriedade de intervenção do MP, sendo agora encarada como uma “*possibilidade*”. O intérprete, face às alterações, sentir-se-ia impelido a recorrer do estatuto do MP para aferir o campo de atuação e o seu âmbito no que concerne ao contencioso administrativo. O leque de situações mencionadas vem assim diminuir aquela que é uma das intervenções nomeadas pelo legislador como principal levada a cabo pelo MP<sup>112</sup> e negligenciar o seu papel e o protagonismo na defesa da legalidade democrática. Aludi a este artigo para transpor o aqui descrito como uma situação que descreve, na minha perspetiva, o que decorre no processo tributário no que concerne à visível partilha de intervenções que aclamam, ainda que sem sucesso, a intervenção do MP na atuação da AT e que poderão por isso conduzir a alguns conflitos.

No que concerne à AT, esta vê a sua atuação assistida pelo Representante da Fazenda Pública que assume uma posição de parte no processo e além de seguir cumprir cabalmente os interesses eleitos pela AT que são sempre cobertos de legalidade na sua atuação. Assim, em relação ao contribuinte, assistimos à ação da AT, estruturalmente revestida de mecanismos e competências distintas, em relação, à ação e figura do contribuinte e exatamente face a essa circunstância dever-se-á equacionar a intervenção do MP. <sup>113</sup>A LGT no texto do art. 64.º - C que tem como epígrafe “*Poderes da autoridade pública*” prevê “*Para efeitos do disposto no Código Penal, os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira, no exercício das funções que nessa qualidade lhes sejam acometidas, consideram-se investidos de poderes de Autoridade Pública.*”. Para não cairmos em terrenos vagos e perigosos, era importante explicitar o que implica, em vias de facto, a transposição de poderes inerentes à Autoridade Pública aos funcionários que a integram e aos quais compete a prossecução das suas funções.

---

<sup>111</sup> PEDRO, Ricardo, O Novo Estatuto do Ministério Público: O fim da função da representação do Estado pelo MP (?): *kiling me softly with this song... with these (legal) words....Revista do Ministério Público*, Ano 40, n.º 159, Julho-Setembro de 2019, p.43.

<sup>112</sup> Cfr. Art. 5.º, n.º 1 da Lei n.º 47/86 de 15 de Outubro. *Diário da República n.º 238/1986- I Série A*. Assembleia da República. Lisboa

<sup>113</sup> *Ibidem*; Art.15.º do CPPT e arts. 53.º; 54.º e 55.º do ETAF.

Como já referido, o MP permite que estes órgãos levem a cabo atos do inquérito no que concerne a crimes fiscais. No n.º 1 do art. 270.º do CPP o legislador prevê a possibilidade de o MP ceder aos OPC a “*prática de quaisquer diligências e investigações relativas ao inquérito*”. No n.º 2 enumeram-se as situações que estão fora dessa esfera de poderes partilhada e no n.º 3 o legislador refere que a delegação dos poderes referida no n.º 1 poderá ser efetuada por um despacho de natureza genérica<sup>114</sup>. Os OPC, por via de despacho genérico, passam a deter um conjunto amplo de poderes. Vozes emergem no sentido de que os constantes despachos genéricos de competência para a prática determinados atos sobre os quais é o MP que detém a sua custódia poderá acarretar um conjunto de situações risco. Sobre esta questão, a Diretiva n.º 1/2002 sobre Delegação genérica noutros órgãos de polícia criminal refere que “*Nos termos do artigo 270.º, n.º 4, do Código de Processo Penal, delego genericamente na Polícia de Segurança Pública e na Guarda Nacional Republicana a competência para a investigação e para a prática dos atos processuais da mesma derivados relativamente aos crimes que lhes forem denunciados cuja competência não esteja reservada à Polícia Judiciária e ainda dos crimes cuja investigação lhes esteja cometida pelas respetivas leis orgânicas, sem prejuízo do disposto no n.º 1, 2 e 3 do n.º I deste despacho*”. E sobre, ainda sobre os termos do n.º do art 270.º delega competência para a investigação de: “*Crimes de natureza fiscal - aduaneiros, não aduaneiros e contra a segurança social, nos órgãos de polícia criminal específicos previstos na legislação respetiva.*” A Diretiva refere outro ponto muito importante e que vai além do mencionado no art.270.º, n.º 4 : “*Na fase do inquérito, pode ainda o Procurador-Geral da República, ouvidas as autoridades de polícia criminal referidas no número anterior, no caso relevante, deferir à Polícia Judiciária a investigação de crime não previsto no artigo 4.º, quando, em face das circunstâncias concretas, se preveja que a investigação requiera conhecimentos ou meios técnicos especiais e mobilidade de atuação, em razão do alargamento espaço-temporal da atividade delituosa ou da multiplicidade das vítimas ou dos suspeitos.*”

Em resultado do referido, a revelia de atos praticados pelos OPC por vontade própria e que não se encontram prescritos nos termos supramencionados, ou seja, praticados em

---

<sup>114</sup> GONÇALVES, Manuel Lopes, *Código de Processo Penal: anotado/ legislação complementar*, 17.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009, p. 648. Sobre os despachos genéricos emitidos pelo MP: “Pelo exposto e nos termos do art.12.º, n.º 2, alínea b) do Estatuto do Ministério Público, recomendado aos Srs. Magistrados do Ministério Público a conveniência de, em cada exercício judicial ou comarca, ser ponderada a delegação nos órgãos de polícia criminal...” ( Diretiva n.º 2/2000 de 12 de Junho de 2000. Diário da República- II Série. Procuradoria Geral da República).



momento anterior à comunicação da notícia do crime ou realizados após a notícia de crime, mas que não respeitem os limites do despacho de delegação de competência serão considerados ilegais, nulos no que concerne à validade atribuída pelo MP.<sup>115</sup>

Do exposto decorre que a aquisição de *notitia criminis* poderá ocorrer numa fase bastante madura, avançada da inspeção tributária sendo que esta já por si só representa uma formulação de um juízo e é daqui que culmina numa intromissão das águas correspondentes à inspeção tributária com os atos inerentes à fase de inquérito. A receção da *notitia criminis* é condição necessária e incontornável para dar início e fazer jus ao princípio da investigação.

Tenhamos em atenção que mesmo em situações nas quais a notícia de crime foi recolhida em fase embrionária e, por isso, ainda com um pendor de valoração mais ténue não podemos olvidar que as diligências referidas pelo art.262.º do CPP a ser levadas a cabo na fase de inquérito não estão restritas a esta fase, mas são transversais às fases seguintes.<sup>116</sup>A atuação dos OPC será impactante nas fases que se sucedem.

A quezília da utilização de dados recolhidos durante a inspeção tributária para uma eventual fase de inquérito inserido em processo criminal surge do acima aclarado. Contudo, devo frisar que a minha pesquisa acorre à prévia ação da AT em momento anterior, ou seja, sobre os passos e ações dirigidas por esta entidade no sentido de aferir quais se encontram dentro dos limites e quais extravasam as suas competências criando ou simplesmente contribuindo para os conflitos entre os dois campos: Direito Penal e Direito Penal Tributário.

Advogo que o papel do MP dever-se-ia reger por tomar com firmeza as rédeas da condução do inquérito em caso de verificação da instauração de um processo penal tributário e assim promover e arbitrar a tramitação do processo levando a cabo o princípio da legalidade. Não negando o contacto efetivo entre o MP e o processo, a verdade é que este ocorre em momento, a meu ver, tardio. A intervenção ocorre em momento dedicado à dedução de acusação ou de arquivamento do processo, onde se passa ao controlo e aferição dos atos levados a cabo pelos órgãos polícia ( sendo que em causa estão no fundo agentes da autoridade tributária), avaliar a viabilidade da notícia crime e, perante o exposto decidir-se

---

<sup>115</sup> Cfr. art. 119.º do CPP e ainda *Cit.* MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema Português. *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro- Dezembro), p.91.

<sup>116</sup> Lei n.º 49/2008 de 27 de Agosto. Diário da República n.º 165/2008- I Série. Assembleia da República. Pelo exposto no art.2.º da lei, “*Os órgãos de polícia criminal atuam no processo sob a direção e na dependência funcional da autoridade judiciária competente...*”, afere-se que a intervenção dos órgãos de polícia criminal incide sobre o “*processo*” o que , comparativamente ao exposto no art.262.º do CPP parece mais abrangente, menos circunscrito e, por isso, mais fiel ao que decorrer na atividade prática.

pela não abertura ou abertura da fase de inquérito.<sup>117</sup> Na senda do mencionado, PAULO DÁ MESQUITA<sup>118</sup> evoca que o “*limite*” entre o horizonte que se pretende alcançar (caminhar na busca da verdade material) e as garantias dos visados passa pela atribuição de um monopólio judiciário e na interdição absoluta a um eventual procedimento administrativo na antecâmara do processo penal.

Analogamente ao que ocorre entre o Ministério Público com os convencionais OPC dever-se-ão desencadear meios de comunicação intraorgânica levados a cabo por órgãos superiores do MP que analisam a atividade levada a cabo pelos órgãos de polícia criminal que estão sujeitos ao controlo processual desconcentrado e que, no nosso caso, seriam os agentes tributários. Semelhante à relação direção e dependência funcional que ocorre na relação do MP com os OPC, o mesmo deveria ocorrer com os agentes tributários destacados para estes procedimentos, mas com uma supervisão mais estreita.

A sucessiva partilha da prática de atos inerentes à fase de inquérito e, por isso, normalmente levadas a cabo pelo MP, com os OPC acabam por evacuar aquelas que seriam o elenco do campo de competências do MP. Perante esta situação, o MP parece não desempenhar mais do que uma aparente direção desta fase de investigação. Admitindo esta situação como uma verdadeira realidade importa ainda questionar se é compatível com o preceituado constitucionalmente. É que os atos levados a cabo pelos OPC, mas que são da alçada do MP, quando praticados por meio de delegação de despacho genérico, os atos são dotados de eficácia e validade e como tal os OPC ficarão, na sua atuação, circunscritos aos poderes que lhes foram concedidos.<sup>119</sup> Outra questão sobre a qual pretendo apenas levantar o véu é acerca da validade destes atos administrativos levados a cabo pelos OPC. Se praticados os atos o que podemos dizer face à correspondência destes com o preceito disposto na lei. Depois de praticados os atos o que aferir sobre a sua validade?

Há quem entenda que a perda do monopólio do MP da fase de inquérito é perturbado pela existência de uma “*confusão concetual entre prevenção criminal, investigação criminal*”

---

<sup>117</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit., p.40.

<sup>118</sup> MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema Português. *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro- Dezembro), p.85.

<sup>119</sup> MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema Português. *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro- Dezembro), p.37.

e repressão criminal”.<sup>120</sup>Deixaremos esta e outras considerações para as considerações seguintes.

## **5. Análise das fragilidades e proposta de uma nova leitura da questão jus-problemática.**

Da problematização da questão eleita surgem algumas conclusões. A Administração Tributária ao lado do representante da Fazenda Pública, que, como parte processual, representa “a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal”, vide art.º 15 CPPT, atua numa posição distinta face aos contribuintes e, perante este facto, a postura assumida pelo MP na jurisdição tributária adquire um relevo ainda maior. A concretização dos princípios legais de um Estado de Direito pertence às tarefas entregues ao MP.

A Lei Fundamental prescreve que ao “Ministério Público compete representar o Estado e defender os interesses que a lei determinar, bem como, com observância do disposto no número seguinte e nos termos da lei, participar na execução da política criminal definida pelos órgãos de soberania, exercer a ação penal orientada pelo princípio da legalidade e defender a legalidade democrática”. O MP é dotado de um estatuto próprio e autonomia. Além disso, será também no ETAF e no CPPT que o MP encontrará legitimidade para intervir em todos os processos judiciais tributários.<sup>121</sup>

A falta de concretização terminológica que envolve a correta distinção dos termos “prevenção criminal” e “investigação criminal” tem importante responsabilidade no cruzamento erróneo de atos válidos e característicos de cada um desses termos e, conseqüentemente, dos procedimentos os integram. Ainda subsistem previsões legislativas, entretanto colocadas em causa, que acautelam a possibilidade de recolha informações importantes, averiguações preliminares, ainda que já declarados inconstitucionais, que mais não são do que espaços de oportunidade criados por certas entidades para dirigirem atividades que já não pertencem ao campo da prevenção criminal, mas que tem uma natureza

---

<sup>120</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.41

<sup>121</sup> Cfr. Art. 219.º CRP; Art. 14.º ETAF e Art. 96.º CPPT

puramente de investigação.<sup>122</sup>Dever-se-ia categorizar e caracterizar os meios, instrumentos que as entidades tem levado a cabo nesta “nova fase de diagnóstico” de processo penal tributário e que por isso antecedem à fase de inquérito, não integrantes de qualquer fase processual. É que derivada da inconstitucionalidade de “*fases pré processuais*”, a prova recolhida nessa fase não poderá deixar de “*contaminar*”<sup>123</sup>os possíveis meios de prova aí recolhidos.

É que o correto enquadramento das diversas situações diminuiria o crescente aferimento da constitucionalidade devido à restrição indevida do princípio *Nemo Tenetur* derivado dos deveres de colaboração junto da AT. Vejamos que com justificação na recolha de informações relevantes em meio de prova possibilita-se funcionários em serviço de inspeção tributária<sup>124</sup> tenham direito de adotar as medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova e que o MP ,por meio de despacho,permite que OPC, assumidos por agentes da autoridade tributária, realizem atos que integram a fase de inquérito e que, aliás, a iniciativa<sup>125</sup> de instauração de fase de inquérito também possa partir de órgãos da autoridade tributária. Afere-se que diferentes órgãos todos eles integrantes e responsáveis pela atividade tributária tem um papel preponderante num eventual processo penal tributário.

A AT, devido às suas tarefas, detém um conjunto, demasiado alargado, de poderes não só vastos como transversais a muitas fases processuais que começam muitas vezes ainda na ausência de um processo penal tributário culminando com o início de um. Essa transversalidade, ainda que indireta, dos efeitos desses poderes, em diferentes fases, parece dificultar o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva prescrito no art.20.º da Lei Fundamental bem como poderá colocar em causa princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, princípios estruturantes da Administração Pública. A reunião destes fatores acabaria por lesar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos que intervêm na jurisdição tributária por si próprios ou patrocinados (em determinados casos necessariamente obrigatório).<sup>126</sup>

---

<sup>122</sup>DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*,ob.cit, p.41; MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema Português. *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro- Dezembro), p.83.

<sup>123</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*,ob.cit, p.91

<sup>124</sup> Art. 28, n.º2, alínea g) RCPITA.

<sup>125</sup> Art. 40, n.º 3 RGIT.

<sup>126</sup> Art. 266.º CRP.

Com legitimidade no propósito sobre os interesses públicos, as prerrogativas da AT vão desde a aplicação de medidas cautelares, art.30.º, n.º1, à sua equiparação aos OPC com todos os poderes que isso acarreta, art.40.º RGIT, na iniciativa de inquérito e no seu posterior desenvolvimento, à instauração do processo contraordenacional, art.57.º, nº1 bem como na instrução do processo contraordenacional, art.69.º, n.º1, entre outros de um leque tão vasto.

Numa outra posição, bastante distinta, temos o obrigado fiscal que se vê sujeito ao dever de colaboração que o onera. Por momentos, o desequilíbrio entre os poderes da AT e obrigado fiscal é de tal modo notório que nos parece que o dever de cooperação prescrito no art. 9.º RCPITA não é mútuo, mas sim circunscrito ao obrigado fiscal.

O problema instala-se porque os órgãos da administração tributária envolvidos na investigação tributária terem participação legítima para intervir nas diligências que compõe a fase de inquérito na exata medida daquela que pertenceria aos OPC. Concretamente, em sentido organizacional, podemos até estar a falar de departamentos distintos dentro do Ministério das Finanças, mas não deixam de se enquadrarem na Administração Direta do Estado que prossegue a missão de definir e conduzir a política financeira do Estado e as políticas da Administração Pública.<sup>127</sup>No que concerne à intraorgânica, compreende-se que a divisão fáctica destes poderes mobilize muitos recursos, contudo não concretizar essa divisão implica permitir que a AT detenha uma dupla veste na atividade tributária, sendo que prevalece a sua faceta investigativa.

Creio que não deve sobrelevar de forma absoluta a absorção, na atividade inspetiva, dos princípios de processo penal, em especial do princípio *Nemo Tenetur*, o que conduziria a um esvaziamento dos deveres de colaboração que oneram a atuação do contribuinte, como aliás é defendido no acórdão do TC n.º 340/2013.

Entender algumas zonas de conflito que emergem na criminalidade tributária passará, a meu ver, por perceber os poderes que a AT possui no seio da relação jurídica tributária, bem como aqueles que, posteriormente, poderão crescer. À semelhança e, anteriormente, defendido na doutrina LOCKE, que segue a doutrina originalmente elencada por MONTESQUIEU, FREITAS DO AMARAL, refere que “*A expressão separação de poderes tanto designa uma doutrina política como um princípio constitucional*”. De forma

---

<sup>127</sup> Decreto de Lei n.º 117/2011 de 15 de Dezembro. Diário da República n.º 239/2011 - I Série. Ministério das Finanças.

simplista, a doutrina sobre a separação de poderes agrega duas dimensões: uma negativa que passa pela prevenção da concentração e do abuso do poder por meio de uma divisão orgânica e o controlo recíproco de poderes; e outra que menciona o dever do Estado em repartir adequadamente as suas tarefas entre os órgãos pertencentes a esse.<sup>128</sup>

No preâmbulo do Decreto-Lei n.º 118/2011<sup>129</sup> que incide sobre a aprovação da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira discorre sobre a importância de “*decididamente repensar e reorganizar a estrutura do Estado, no sentido de lhe dar uma maior coerência e capacidade de resposta no desempenho das funções que deverá assegurar, eliminando redundâncias e reduzindo substancialmente os seus custos de funcionamento*” e no seu art.7.º menciona que a AT rege-se pelo “*princípio da legalidade, que implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes*”. Transponho o sentido da citação para o contexto do referido porque, creio, que será no rigoroso cumprimento do princípio da legalidade e cautela de todas as garantias do administrado, obrigado fiscal que se evitará o gozo do *ius imperi* da AT fora do contexto para o qual a AT foi dotada. Hoje, a Lei junto da Administração é mais do que um limite, porque atua consigo na delimitação daquele que é o interesse público e, em concreto, na sua realização. Há que ter em conta que o Direito Administrativo e, por isso, também a AT, *vide* art. 2., alínea c) da LGT, realiza-se dentro de uma relação “*tripolar Lei – Administração-Juiz*” em que a cada um dos intervenientes desempenharão tarefas distintas: à Lei caberá a definição do interesse público e cedências de prerrogativas à AT para a sua prossecução; à Administração do aferimento das diversas realidades tributárias e, por fim, ao juiz competirá controlar a jurisdição tributária.<sup>130</sup>

Nas múltiplas situações que emergem e que é invocada uma inconstitucional violação do princípio *Nemo Tenetur* não estaremos, na sua antecâmara, perante uma menos idónea atuação da AT face aos preceitos de proporcionalidade, equidade no processo e boa-fé? Não estaremos perante um desvanecimento desta relação tripolar e numa invasão, pela AT, de caminhos que já não lhe pertencem?

---

<sup>128</sup> SOUSA, António Francisco, A separação de poderes em Locke. *Revista POLIS*. N.º 4/5 (Julho- Dezembro de 1995), p.7-42.

<sup>129</sup> Decreto – Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro. Diário da República n.º 239/2011- I Série.

<sup>130</sup> OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS; José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2015, p. 27.

## 6. Conclusão

Acredito que devido à riqueza destas problemáticas dogmáticas não se consiga delinear de forma clarividente uma “a proposta de solução”, mas tão só o alargamento das veredas para aclarar o entendimento das diversas questões. Aquilo a que me propus não passa por ser uma sugestão solucionadora, mas tão só uma desmitificação em torno daquele que é, no meu entender, o principal motivo de questões de elevada tensão. Acredito que sejam os contornos assumidos das diligências levadas a cabo pela AT no decorrer da questão em causa o problema prevalecente.

Em relação ao Direito Positivo é necessária a concretização da legislação já existente e uma melhor explanação para que se diminuam e não se criem doravante ainda mais zonas vazias, perigosas e “ genéricas” ( passo a expressão enumeradas múltiplas vezes em relação aos intitulados “despachos genéricos”) , as quais originam um número infindável de problemas e até mesmo uma discricionariedade da AT que parece ser consentida.

A extinção dos processos de averiguações pela AT (bem como pela Segurança Social) que só seriam cedidos ao MP no final processo culminou, nas palavras de ISABEL MARQUES DA SILVA, no desaparecimento de *“uma fonte de muitas dívidas quanto à articulação com os poderes constitucionalmente atribuídos ao MP.”*<sup>131</sup> Esta absoluta impossibilidade irá resvalar com os processos quando nos seus atos de inquérito detenham referências a processos administrativos precedentes que tenham tido início , instauração ou desenvolvimento pelos próprios OPC.<sup>132</sup> Hoje, apesar de não ser tão drástica a situação e, com base em elementos da lei, não ser possível a realização de processos administrativos, a verdade é que se no decorrer do procedimento inspetivo se recolhem indícios da prática de um crime de natureza fiscal, os órgãos da administração tributária nesse momento e no momento subsequente ( agentes da autoridade tributária nas vestes de OPC) não são de natureza diversa e por isso parece-me bastante complicado que esse aspeto não influencie os procedimentos que se sucedem e o alcance da verdade material. O CPP acautela, no seu art. 356.º, n.º 7, *“que os OPC que tiverem recebido declarações cuja leitura não for permitida, bem como quaisquer pessoas que, a qualquer título, tiverem participado na sua recolha, não podem ser inquiridos como testemunhas sobre o conteúdo daquelas.”* Estamos

---

<sup>131</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.70.

<sup>132</sup> *Ibidem*, p.79.

perante uma proibição bastante abrangente que parece não querer criar eventuais espaços de oportunidade, mas já menos eficaz quando permite que, em novo depoimento, a testemunha relate outros aspetos sobre os quais tem conhecimento direito em resultado das diligências em matéria de prova que levou a cabo, mesmo na fase inspetiva.<sup>133</sup>

Para que se faça cumprir o exercício da função acusatória pelo MP bem como a realização da estrutura acusatória do processo é necessário que seja ele mesmo a assumir de punho cerrado os procedimentos (delinear o rumo da investigação, dirigir a recolha de prova) necessários que subentendem aquele exercício.<sup>134</sup>Se o MP é impulsor <sup>135</sup>do procedimento criminal parece-me fazer sentido exigir-lhe que orquestre as diligências que lhe competem.

Travar a apagada atuação do MP, a ousada e até agressiva atuação da AT e os meios fictícios (porque orquestrados ao sabor da AT) criam o ambiente favorável à aferição das realidades tributárias sob ângulos bastante diferentes para os dois principais intervenientes: obrigado fiscal e Estado, na forma de AT. O MP deveria contrabalançar de uma forma mais forte as investidas da AT, por meio dos seus agentes, excluindo-se, apenas, aquelas situações que pela sua tecnicidade reclamam a intervenção da AT. Uma questão que esteve em cima da mesma nos trabalhos de anteprojecto<sup>136</sup> do RGIT foi a retirada à AT e Segurança Social da possibilidade de se constituírem assistentes no processo. Até porque não parece fazer muito sentido o MP ser titular da ação e representante do Estado, na prossecução dos seus interesses, e dentro dos órgãos que o integram constituir-se um sujeito processual autónomo com todas as características que isso acarreta. Abandonou-se essa possibilidade de a Autoridade Tributária e a Segurança Social constituírem -se no processo como sujeitos processuais, porém ficam dotadas da função de assistência técnica, não a posição processual na figura de “Assistente” que acarretaria outros poderes, o que é de louvar. Ainda assim, esta detém amplos poderes que podem em qualquer fase do processo invocar.

---

<sup>133</sup> GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-*Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal*.Lisboa.2013, p.336.

<sup>134</sup> DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*,ob.cit,p.87

<sup>135</sup> MESQUITA, Paulo Dá, Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema português, *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro -Dezembro 2007),p.82.

<sup>136</sup> SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, ob.cit, p. 156.



No que concerne à posição do obrigado fiscal na relação jurídica fiscal hoje encara-se a dignidade da pessoa como um bem jurídico intangível e é um pilar imprescindível de qualquer área em que intervencione o Direito. Assim, apesar da AT possuir especiais prerrogativas e poderes não fazem com que essa se coloque num patamar relacional superior e os poderes em questão são poderes funcionais.<sup>137</sup> Ainda assim a Administração goza<sup>138</sup> de um conjunto de mecanismos que o comum contribuinte não dispõe. Ainda que movida por interesses públicos e no cumprimento exímio destes, a AT não pode relegar para segundo plano os princípios inerentes ao Direito Tributário e atuar em “modo offline” em relação à sua atividade tributária, contrariando os preceitos constitucionais.

Atrever-me-ia a dizer que a colisão entre o Princípio *Nemo Tenetur* e os deveres de colaboração inerentes à posição do contribuinte, uma questão recorrentemente invocada ao palco de acesas discussões, é na verdade um efeito reflexo da relação que tem no cerne causal a atuação da AT, quando corrompida ou simplesmente afastada do seu real propósito. A atuação da AT é a causa originária ou, pelo menos, fomentadora daquele que é a aparente problemática: o confronto resultante do exercício do princípio *Nemo Tenetur* com os deveres de colaboração do contribuinte.

Futuramente, analisar a validade atos praticados nas condições descritas e dissertar sobre a sua possibilidade e até que ponto não assombram fases seguintes seria importante para enriquecer o aqui referido.

Foram algumas as vezes que durante as pesquisas revalei com a seguinte máxima: "*Diz-me como tratas o arguido, dir-te-ei o processo penal que tens e o Estado que o instituiu*"<sup>139</sup> e que penso transpõe aquilo que em exata medida também se poderá deduzir sobre a atuação da AT em sede um eventual processo penal tributário.

---

<sup>137</sup>DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, ob.cit, p.25-26

<sup>138</sup> Tomando o processo de execução fiscal novamente como exemplo a :“ *A administração tributária não recorre nem aos Tribunais comuns nem aos processos comuns ao lado de qualquer outro credor , mas tem ao seu de qualquer outro credor, mas tem ao seu dispor uma forma própria e específica- quase privativa sua- de procurar a cobrança coerciva dos seus créditos : processo de execução fiscal*), *ibidem*, p. 51.

<sup>139</sup> DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Processual Penal*, 1ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1974.

## 7. Bibliografia

ANASTÁCIO, Catarina - O Dever de Colaboração no âmbito dos processos de contra-ordenação por infração às regras de defesa da concorrência e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*. *Revista de Concorrência e Regulação*. Coimbra. Ano 1, N.º 1 (Janeiro -Março de 2010).

ANDRADE, Manuel da Costa, *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra Editora, Coimbra.

COSTA, Joana - O princípio *Nemo Tenetur* na Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. *Revista do Ministério Público*. Ano 32, n.º128 (Outubro-Dezembro de 2011) p.117-183.

DIAS, Augusto Silva -Têm os Deveres de Cooperação do art.7.º e SS. do DL N.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, implicações processuais penais ou contraordenacionais?. In MENDES, Paulo de Sousa; DIAS, Augusto Silva; PALMA, Maria Fernanda – *Direito Penal Económico e Financeiro*. Coimbra Editora , 2011. p. 433-449.

DIAS, Jorge Figueiredo, *Direito Processual Penal*, 1ªEdição.Coimbra: Coimbra Editora, 1974.

DIAS, Augusto Silva; PEREIRA, Rui Soares, *Sobre a validade de Procedimentos Administrativos Prévios ao Inquérito e de Fases Administrativas Preliminares no Processo Penal*, 1ª Edição 2018- Reimpressão 2019, Almedina, Coimbra. 8.

GAMA, António- Investigação na criminalidade tributária e a prova. Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento. Dever de colaboração do obrigado tributário *versus* direito ao silêncio do arguido. In Centro de Estudos Jurídicos-*Curso de*

*Especialização Temas de Direito Fiscal Penal*. Lisboa. 2013, p.324-350, disponível em: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso\\_Especializacao\\_Direito\\_Fiscal\\_Penal.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf)

GOMES, Joana Polónia, *A Colaboração dos Obrigados Fiscais no Direito das contraordenações Tributárias*, Almedina, Coimbra, 2018.

GONÇALVES, Manuel Lopes, *Código de Processo Penal: anotado/ legislação complementar*, 17.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009, p. 646-6540.

GONÇALVES, Pedro Costa-*A notificação dos atos administrativos (notas sobre a génese, evolução, função e sentido de uma imposição constitucional)*, *AB VNO AD OMNES – 75 Anos da Coimbra Editora*, Coimbra, 1998, 1091-1121.

MENDES, Paulo de Sousa, *As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*. *Revista da Concorrência e Regulação*. Ano 1, n.º1, 2010, Lisboa

MESQUITA, Paulo Dá, *Polícia Judiciária e Ministério Público, Notas para o enquadramento das suas relações e funções no sistema português*, *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 112 (Outubro -Dezembro 2007), p. 79- 100.

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra

*-O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 4ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2015

OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS; José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*. 4ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2015.

PEDRO, Ricardo, O Novo Estatuto do Ministério Público: O fim da função da representação do Estado pelo MP (?): *kiling me softly with this song... with these (legal) word....Revista do Ministério Público*. Ano 40, n.º 159,(Julho-Setembro 2019), p.43

PEREIRA, Paula Rosado – Princípios em torno do Direito Fiscal Internacional. *In* CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco -*Lições de Fiscalidade*. Edições Almedina, 2015, p. 201.

RAMOS, Vânia Costa, *Corpus Iuris 2000*- Imposição ao arguido da entrega de documento para prova e *nemo tenetur se ipsum accusare* (Parte II). *Revista do Ministério Público*. Ano 28, n.º 109, (Janeiro-Março 2007), p. 71 e 72

ROCHA, Joaquim Freitas -Estado e Privatização da Segurança (enfoque jurídico). *Scientia Iuridica*. Universidade do Minho, Tomo LIX, N.º 322 (Abril-Junho 2010), p. 222.

- A Tutela Cautelar no Processo Tributário.*In* Centro de Estudos Judiciários-*Contraordenações Tributárias e Temas de Direito Processual Tributário*. Lisboa:Set.2016,disponível em:  
[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_contraordenacoes\\_tributarias\\_e\\_temas\\_de\\_direito\\_processual\\_tributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_contraordenacoes_tributarias_e_temas_de_direito_processual_tributario.pdf)

-*Lições de Processo e Procedimento Tributário*, 7.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2019

ROCHA, Joaquim Freitas; CALDEIRA; João Damião, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*. Coimbra, Editora Coimbra, 2013

ROCHA, Joaquim Freitas; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, 2019

ROSA, Raquel Vicente, O Ministério Público na Jurisdição Tributária. *Revista do Ministério Público*. Ano 31, n. °121, (Janeiro-Março 2010), p.165-166

SÁ, Liliana - O Dever de Cooperação *Versus* o Direito à Não Autoincriminação. *Revista do Ministério Público*. Ano 27, n.° 107 (Julho-Setembro 2006), p.144

SILVA, Germano Marques, *Direito Penal Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2018

SILVA, Sandra Oliveira, Direito ao Silêncio e Deveres de Colaboração nos processos por Delitos Económico-Financeiros. *Revista Julgar*. N.º38 ( Maio-Agosto 2019),p. 135-150.

SOUSA, António Francisco -A separação de poderes em Locke. *Revista POLIS*. N.º 4/5 ( Julho- Dezembro de 1995 ), p.7-42.

## **8. Jurisprudência**

### Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do STA, de 13/04/93, Processo n.º0393/13, relator: Francisco Rothes, disponível em <http://jusnet.wolterskluwer.pt>

### Tribunal Constitucional

Acórdão do TC n° 340/2013, da 2.<sup>a</sup> secção do TC, Processo n° 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano, disponível em <http://jusnet.wolterskluwer.pt>

Acórdão do TC n.º 298/2019, da 2ª secção, Processo n.º 1043/17, relator: Conselheiro Pedro Machete, disponível em <http://jusnet.wolterskluwer.pt>

Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

Acórdão do TC n.º 461/2011, da 2ª Secção do TC, Processo n.º 366/11, relator : Conselheira Catarina Sarmento e Castro, disponível em <http://jusnet.wolterskluwer.pt>