Nemo tenetur se ipsum accusare e direito tributário: ou a insustentável indolência de um acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional

Autor(es): Andrade, Manuel da Costa

Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

URL persistente: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/39811>

DOI: DOI:https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_10

Accessed : 26-Apr-2023 13:23:14

A navegação consulta e descarregamento dos títulos inseridos nas Bibliotecas Digitais UC Digitalis, UC Pombalina e UC Impactum, pressupõem a aceitação plena e sem reservas dos Termos e Condições de Uso destas Bibliotecas Digitais, disponíveis em <https://digitalis.uc.pt/pt-pt/termos>.

Conforme exposto nos referidos Termos e Condições de Uso, o descarregamento de títulos de acesso restrito requer uma licença válida de autorização devendo o utilizador aceder ao(s) documento(s) a partir de um endereço de IP da instituição detentora da supramencionada licença.

Ao utilizador é apenas permitido o descarregamento para uso pessoal, pelo que o emprego do(s) título(s) descarregado(s) para outro fim, designadamente comercial, carece de autorização do respetivo autor ou editor da obra.

Na medida em que todas as obras da UC Digitalis se encontram protegidas pelo Código do Direito de Autor e Direitos Conexos e demais legislação aplicável, toda a cópia, parcial ou total, deste documento, nos casos em que é legalmente admitida, deverá conter ou fazer-se acompanhar por este aviso.

UNIVERSIDADE DE COIMBRA
FACULDADE DE DIREITO

BOLETIM DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS

HOMENAGEM AO PROF. DOUTOR ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES

VOLUME LVII Tomo I

2 0 1 4

Organizadores:

LUÍS PEDRO CUNHA
JOSÉ MANUEL QUELHAS
TERESA ALMEIDA

COIMBRA

NEMO TENETUR SE IPSUM ACCUSARE **E DIREITO TRIBUTÁRIO**

OU A INSUSTENTÁVEL INDOLÊNCIA
DE UM ACÓRDÃO (N.º 340/2013)
DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

I. Introdução

1. O acórdão (n.º 340/2013) do Tribunal Constitucional versa sobre uma área problemática de grande relevo prático-jurídico. A benefício de ulterior clarificação, uma área situada na convergência entre o direito tributário e o direito processual penal. Dois ramos do ordenamento jurídico que reciprocamente se confrontam com complexidade, fazendo incidir sobre as constelações fácticas pertinentes comandos e injunções normativas de sentido divergente, por vezes mesmo irreconciliavelmente antinómicas e contraditórias. Antecipando, reduzidas à sua expressão mais simples, as divergências e antinomias: o direito tributário faz impender sobre o contribuinte *deveres de colaboração e de verdade*, que podem coenvolver a prestação de declarações ou a entrega de documentos de conteúdo auto-incriminatório; enquanto isto, o direito processual penal arma o arguido de um consistente *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Trata-se, para além disso, de uma área problemática que confronta o jurista com um desafio exigente. Logo por se

desdobrar em questões cuja equacionação e superação, tanto doutriniais como prático-jurídicas, passam pela tomada de posição sobre alguns dos mais controvertidos domínios do direito processual penal, como sistema normativo e construção teórico-dogmática. Depois e sobretudo, porque obriga o intérprete e aplicador do direito a fazer caminho visitando as diferentes camadas sobre que se realiza e revela o direito: desde as mais profundas e irredutíveis até às mais periféricas e contingentes. Desde a matricial *dignidade humana*, estrela polar da constelação axiológico-constitucional, passando pelos axiomas e instituições basilares do *Estado de Direito* e pelos princípios estruturais do *processo acusatório*, até a soluções normativas e categoriais como as *proibições de prova*, particularmente as *proibições de valoração independentes*. Também esta uma figura a problematizar na plenitude das suas dimensões e problemas específicos: desde os problemas da fundamentação, sentido e alcance da respectiva área de protecção, até à consideração de aspectos aparentemente mais marginais, mas ainda assim decisivos. Como as questões atinentes à extensão da proibição de valoração, *maxime* na direcção do chamado *efeito-à-distância*.

E sem descurar ao mesmo tempo o tributo devido aos valores do Estado de Direito *social* e às implicações e exigências decorrentes do intervencionismo, a actualizarem-se numa sociedade complexa e massificada. E, por vias disso, a projectarem-se em compressões sobre a esfera da liberdade e da autonomia.

São fundamentalmente estes os lugares por onde privilegiadamente passarão as nossas considerações. Que empreendemos como um exercício de escrutínio crítico do citado acórdão do Tribunal Constitucional. Por razões de economia, nesta sede ater-nos-emos exclusivamente aos problemas emergentes da convergência entre o direito tributário e o processo penal, deixando entre parênteses as especificidades do processo *contra-ordenacional*. Domínio em que, sendo unívoca a vigência

do *nemo tenetur*, nada à partida parece impor que ele tenha de valer aí exactamente nos mesmos termos e com a mesma extensão com que continua a fazer curso no processo penal. Na certeza de que foi o processo penal que ofereceu o terreno originário de emergência e decantação ao *nemo tenetur*. Cujas trajetórias, ao longo da qual se foi afirmando e conformando, persistiu sempre indissociavelmente associada ao processo penal.

Para além disso, um estudo que apresentamos como um modestíssimo contributo para ajudar a saldar a dívida da Faculdade de Direito de Coimbra e dos juristas de expressão portuguesa para com o Senhor Doutor Avelãs Nunes. O Mestre das Ciências Jurídico-económicas de cuja lição fui, como tantos outros, beneficiário e o Homem que, como tantos outros, fui aprendendo a respeitar e admirar.

2. Antecipando razões que as considerações ulteriores deixarão mais expostas, não é positivo o juízo que nos merece o douto aresto sob escrutínio. A nossa discordância vai, em primeira linha, para a resposta dada à questão de fundo que o Tribunal Constitucional foi chamado a decidir. Para além disso e não menos vincadas, a nossa discordância e a nossa crítica vão também para o que se nos afigura ser a insegurança, a falta de rigor e de clareza — mesmo a confusão — com que o Tribunal se aproximou dos problemas e mobilizou princípios, categorias e critérios de decisão. Deixando atrás de si a impressão de uma instância sem forças para enfrentar problemas que, pela sua novidade e complexidade teórico-doutrinal e normativa, reclamariam um suplemento de alma e uma capacidade para situar a reflexão e o discurso num horizonte mais elevado e mais alargado. Ou, ao menos, a disponibilidade para, vencendo a indolência, lançar uma mirada para outros azimutes, aberta às lições e à ajuda que podem vir do lado de outras experiências já com créditos firmados no tratamento dos problemas.

Tudo parece sugerir que o Tribunal Constitucional terá tido a consciência actualizada do problema central que cabia afrontar e superar. Que terá intuído com pertinência e clareza. Mas sobra ao mesmo tempo a convicção de que foi perdendo de vista o problema originário — afinal de contas *o problema* a resolver — substituindo-o por um problema sucedâneo, conexo mas distinto. E, como tal, a postular “códigos” diferentes e centrífugos de equacionação, critérios e princípios divergentes de resposta. Isto para, num segundo passo, subtil mas indisfarçável, transpor a resposta dada àquele problema-ambiente, convertendo-a em resposta do problema originário e fazendo-a valer como tal. Tudo se passando como se, chamado a responder ao problema **A**, o Tribunal respondesse ao problema **B**, fazendo depois valer a resposta (encontrada para o problema **B**) como uma resposta apócrifa ao problema **A**. Com consequências que se deixam adivinhar. Mais do que omitir a resposta que se esperava (a resposta ao problema **A**), sobreleva a circunstância de fazer valer como tal, uma resposta que, por sobre inadequada, é juridicamente incorrecta.

Logo porque constitucionalmente insustentável.

Do ponto de vista lógico, o acórdão não logra escapar a uma comprometedora petição de princípio. É verdade que o Tribunal se propôs questionar a *solvabilidade constitucional da utilização em processo penal dos dados de conteúdo auto-incriminatório que o arguido foi, como contribuinte, obrigado a levar ao conhecimento da inspecção tributária*. Só que, ao mesmo tempo, começa por dar a legitimidade constitucional do procedimento — valoração em processo penal dos dados auto-incriminatórios provenientes do procedimento tributário — como adquirida e aproblemática. Desviando a argumentação e as armas para outra trincheira: a *admissibilidade constitucional das normas tributárias que prescrevem os deveres de colaboração do contribuinte com a administração tributária*. Em definitivo, em vez de solu-

cionar o problema que se punha, o Tribunal acabou por tratar de um problema que não se punha. Para, depois, considerar a resposta ao problema-que-não-se-punha como resposta ao problema-que-se-punha.

Dando, à partida, como demonstrado *quod erat demonstrandum*.

II. As linhas tortas não deixaram escrever Direito. Exercício de desconstrução

3. Tal como chegou ao Tribunal Constitucional e como este o recebeu e interiorizou, o problema a solucionar soava unívoco. Tratava-se de saber: sendo certo que o contribuinte é obrigado a fazer chegar à administração tributária declarações, documentos, etc., de sentido auto-incriminatório, podem estes dados ser, ao arrepio do *privilege against self-incrimination*, valorados em processo penal instaurados ou a instaurar contra o mesmo contribuinte/arguido? Um problema que se põe tanto em processo por crime tributário (*v. g.*, *Fraude fiscal*) — aqui directa e exclusivamente em causa — como também nos processos por crimes “comuns” (*v. g.*, *Corrupção*, *Peculato*, *Tráfico ilícito de estupefacientes*, etc.).

Acolhendo-nos a um dos primeiros enunciados do Tribunal, o que está

“sob fiscalização neste recurso não respeita a um dever de entrega de documentos auto-incriminatórios, no decurso de um processo penal, mas sim à utilização como prova neste processo de documentos que foram anteriormente facultados pelo arguido à administração estadual, em cumprimento de um dever de colaboração”.

Em concreto — precisa nesta linha o Tribunal —

“estão em causa documentos, utilizados como prova em processo penal, que haviam sido entregues no cumprimento de deveres de cooperação

com a administração tributária quando esta se encontrava no exercício de actividades inspectivas e fiscalizadoras necessárias ao apuramento de uma determinada situação tributária”.

E ainda:

“É justamente devido à circunstância de o contribuinte poder ver-se colocado perante esta alternativa que, neste âmbito, podem surgir tensões com o direito à não autoincriminação, colocando-se a questão de saber se a conjugação do referido dever de colaboração com a possibilidade de utilização dos documentos facultados à administração tributária, no cumprimento do referido dever, como prova em procedimento criminal deduzido com fundamento nos resultados da referida inspecção, implica uma compressão do princípio nemo tenetur se ipsum accusare”.

Como linearmente se intui, no enunciado do problema vão sinalizados dois momentos distintos, correspondentes a dois nódulos problemáticos autónomos.

- a) Num primeiro momento, são referenciadas as obrigações de apresentação de declarações/documentos de sentido auto-incriminatório, que impendem sobre o contribuinte nas suas relações com a Autoridade Tributária e cuja legitimidade constitucional soa hoje aproblemática no contexto do Estado de Direito.
- b) Num segundo momento, é colocado o problema da admissibilidade constitucional da utilização daqueles dados auto-incriminatórios (que chegaram legitimamente à administração tributária) em processo criminal instaurado contra o mesmo contribuinte/arguido.

Reconduzindo as coisas à sua expressão eidética e à sua sede natural: no primeiro caso, debate-se um problema de *direito administrativo-tributário* que, sendo um problema de direito ordinário, é, também ele, portador de inequívoca res-

sonância constitucional; no segundo afronta-se uma *questão de processo penal*, se bem que equacionada ao nível superior da problematização e da legitimação, a Constituição da República. É precisamente este segundo problema, de índole processual penal, que constitui o *thema decidendum* sobre o qual foi requerido o juízo do Tribunal Constitucional. Neste contexto, o primeiro problema figura como mero pressuposto ou, se se quiser, como problema-ambiente. De mais a mais, um problema cuja resposta soa hoje pacífica, precisamente no sentido da legitimidade e admissibilidade constitucional. Cabendo outrossim precisar que é a resposta ao problema processual-penal (*thema decidendum*) — e só ela — que se confronta com o princípio *nemo tenetur*. Na certeza de que a utilização no processo penal daqueles dados auto-incriminatórios tem como reverso necessário uma igual afronta ao princípio *nemo tenetur*.

Foi o que o Tribunal Constitucional não deixou de assumir, qualificando tal facto como “*uma restrição não desprezível daquele princípio*”. Só que o faz dando antecipadamente como adquirida a admissibilidade da utilização dos dados em processo penal.

Ora — pode ler-se no aresto —

“esta documentação e informação cedida pelo contribuinte à administração tributária, no cumprimento dos aludidos deveres de cooperação, é utilizável não apenas no processo de inspecção, que poderá dar lugar à correcção da situação tributária, mas também num eventual processo de natureza sancionatória penal, que venha a ser instaurado na sequência ou no decurso da inspecção”.

Do exposto resultarão, claramente referenciados e tais como o Tribunal os representou e começou por assumir, tanto o problema como os dados a partir dos quais caberia ensaiar a equacionação e superação normativa.

Dentre os dados lançados pelo Tribunal como pontos de partida, sobrelevam pela decisiva redução da complexidade problemática de que são portadores:

- 1.º as declarações e os documentos que o contribuinte é obrigado a apresentar à Administração Tributária podem ser utilizados como prova no processo penal “*que venha a ser instaurado na sequência ou no decurso da inspecção*”;
- 2.º tal utilização constitui uma “*restrição não desprezível*” do princípio *nemo tenetur*.

Neste contexto, emerge, unívoca e cortante, uma questão reconduzível precisamente ao problema que o Tribunal se propôs versar e resolver. Concretamente: saber “*se tal restrição é ou não constitucionalmente aceitável*”. Sendo claro o problema, não é menos clara nem menos unívoca a resposta que o Tribunal acaba por subscrever: uma resposta afirmativa, considerando irrecusável a solvabilidade constitucional daquelas soluções de “*restrição não desprezível*” ao *nemo tenetur*. Uma resposta que o mesmo Tribunal procura justificar à sombra do disposto no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República e, concretamente, do respeito pelas exigências de *legalidade*, *reserva de lei* e *proporcionalidade* na prossecução de outros interesses constitucionalmente reconhecidos.

4. É precisamente a partir daqui que se torna difícil, se não mesmo impossível, acompanhar o Tribunal Constitucional. Seguramente pelo teor da resposta alcançada, a merecer, pelas razões que a seu tempo curaremos de explicitar, a nossa discordância. Para já e num primeiro momento, as dificuldades são sobretudo de índole lógica, metodológica e dialógico-comunicativa. Têm a ver com a dificuldade de compreender e acompanhar o discurso e refazer a trajetória do percurso argumentativo do Tribunal. Pelo menos para um observador correspondente ao desti-

natário ideal-típico do acórdão, tudo se passa como se, de repente, perdesse de vista os passos do Tribunal e nunca mais lhe encontrasse o rasto e o caminho. Suposto que tenha havido um caminho.

a) Antecipando o que as considerações ulteriores tornarão mais claro, o Tribunal dá como aberta a porta que lhe cabia abrir (a solvabilidade constitucional das “restrições não desprezíveis” ao *nemo tenetur*); e acaba por meter o ombro a uma porta à partida escancarada (a solvabilidade constitucional dos deveres de cooperação do contribuinte com as auto-ridades tributárias).

Vejamos.

O Tribunal propôs-se inquirir se a utilização/valoração em processo penal dos dados de sentido auto-incriminatório que o contribuinte foi obrigado a trazer ao procedimento tributário (solução que dá como jurídico-normativamente adquirida e que qualifica como “restrição não desprezível” do *nemo tenetur*) é ou não constitucionalmente admissível ou legítima. Dito noutros termos, o Tribunal propõe-se equacionar e responder a um problema de *processo penal*, *sc.*, a um problema que se coloca no processo penal e aí esgota a sua relevância normativa. Mais: propõe-se fazê-lo no contexto do prescrito pelo n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República, atentas nomeadamente as exigências de *legalidade*, *reserva de lei* e *proporcionalidade*.

b) Já em sede de resposta, começa o Tribunal por dar como assegurado o respeito pela exigência da *legalidade*. Nos termos do aresto:

“começando pelo primeiro dos aludidos pressupostos de admissibilidade dessas compressões, dúvidas não restam no sentido de que as restrições em análise resultam de previsão prévia e expressa, com carácter geral e abstracto, como acima se revelou, mostrando-se por isso respeitadas as exigências decorrentes do princípio de legalidade”.

À vista desta proclamação, dificilmente se poderiam excogitar motivos mais ponderosos e inarredáveis de espanto e frustração. Quando, no contexto de problematização da legitimação (material e formal) de soluções normativas que trazem consigo o sacrifício de direitos fundamentais — *in casu* “restrições não desprezíveis” ao *nemo tenetur* — o Tribunal Constitucional dá como cumprida a exigência de *legalidade*, tal pronunciamento só pode ter um significado facial. Com tal pronunciamento, o Tribunal Constitucional só pode querer significar a referência expressa a *leis* que, do lado do conteúdo, prevejam e prescrevam os pressupostos e os limites do sacrifício tolerado e admissível de um direito fundamental com a eminência do *nemo tenetur*. A benefício de clarificação: leis que prevejam se, em que medida e em que termos, as declarações e os documentos de sentido auto-incriminatório que o contribuinte foi obrigado a levar ao conhecimento da Autoridade Tributária, podem ser utilizados/valorados contra o mesmo contribuinte em processo penal. Isto é, leis que, para cumprirem a função que aqui lhes é cometida, teriam de prever e legitimar, autónoma e expressamente, a *mudança de fim* que se actualiza na migração de dados do procedimento tributário para o processo penal.

Ora, é baldadamente que se procuram identificar no direito pátrio as leis referenciadas no acórdão, a que deva reconhecer-se este estatuto e função, dando, como tais, cumprimento às exigências de *legalidade*. O que é tanto mais perturbador quanto é certo que tais leis são, pura e simplesmente, inexistentes no ordenamento jurídico português. Onde, nem com a candeia de Diógenes se encontrariam leis ou mesmo normas isoladas com o sentido e alcance das leis a que nos vimos reportando. Isto ao contrário do que sucede em direito comparado e de forma paradigmática no direito positivo alemão. Em que avulta sobremaneira o § 393

da AO ¹, que procura oferecer resposta positivada aos mais relevantes problemas que se colocam nas linhas de fronteira e interpenetração entre o procedimento tributário e o processo penal. Prevendo e disciplinando a migração de dados auto-incriminatórios do procedimento tributário para o processo penal, nessa mesma medida disciplinando e legitimando a mudança de fim dos dados coenvolvidos.

c) Sempre poderia, com alguma pertinência, acreditar-se que as considerações atinentes às exigências de índole material-substantiva impostas pelo artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República — *sub nomine proporcionalidade* — trouxessem consigo alguma clarificação das coisas. E, reflexamente, um preenchimento, em maior ou menor medida, das lacunas deixadas em aberto em sede de *legalidade*. Isto na expectativa de que o escrutínio votado ao cumprimento da *proporcionalidade* sempre obrigaria a convocar — e nomear — os valores (e contra-valores) e os interesses (e contra-interesses) a levar

¹ O § 393 (“*Relação do processo penal com o procedimento tributário*”) da lei geral tributária alemã (*Abgabenordnung*) constitui a pedra angular da disciplina jurídica da comunicação de dados entre os procedimentos tributários e o processo penal. Um preceito que deve, em qualquer caso, ser lido e aplicado em integração sistemática com outros preceitos atinentes à mesma matéria, nomeadamente o § 30 (“*Sigilo fiscal*”). Recuperando os enunciados (do § 393) de maior relevo comparatístico e de maior fecundidade heurístico-normativa:

“1.2. Nos procedimentos tributários não é permitida a utilização de meios coercivos contra o contribuinte que pudessem obrigá-lo a inculpar-se a si próprio por um crime fiscal por ele cometido (...). 2.1. Se no processo penal chegarem ao conhecimento do Ministério Público ou do Tribunal factos ou meios de prova provenientes do procedimento tributário que, antes da instauração do processo penal ou do conhecimento da sua instauração, o contribuinte revelou às autoridades tributárias, no cumprimento dos seus deveres tributários, tais documentos não podem ser utilizados contra ele para a prova de um crime não fiscal”.

a cada um dos pratos da balança da ponderação. Deixando, por essa via, a descoberto as soluções normativas de compressão do *nemo tenetur* a problematizar à luz das exigências do princípio de *proporcionalidade*.

Só que também por aqui o Tribunal surpreende e espanta. Contra todas as expectativas, o Tribunal desloca os juízos de ponderação e *proporcionalidade* do *thema decidendum* — o problema (de direito processual penal) da solvabilidade constitucional das “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur* — para outro problema lógica, normológica e normativamente distinto. A saber: o problema (de direito tributário) da solvabilidade constitucional dos plúrimos dispositivos legais, dispersos pelos “códigos” tributários e que fazem impender sobre o contribuinte toda uma pletora de *deveres de colaboração e cooperação* com a administração tributária. Um problema que, manifestamente, se coloca antes — e fora — da emergência do conflito no contexto do processo penal, atinente à *utilização/valorização processual-penal* dos dados auto-incriminatórios que o contribuinte foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária.

É o que a leitura do acórdão deixa a descoberto.

5. a) Começando por proclamar que as “*restrições em causa são funcionalmente destinadas à salvaguarda de outros valores constitucionais*”, considera o Tribunal:

“nas sociedades modernas, o direito tributário reveste-se de enorme complexidade, sendo que o sistema fiscal e as normas relativas ao procedimento tributário têm em vista a realização de tarefas fundamentais do Estado e a salvaguarda de outros valores constitucionais. É aliás o que resulta do artigo 103.º, n.º 1, ao estabelecer que o sistema fiscal tem como finalidade a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. E é justamente essa importância do sistema fiscal que leva a que, no âmbito da fiscalização do cumprimento

das obrigações fiscais, se estabeleçam os referidos deveres de cooperação dos contribuintes, dos quais poderão resultar a compressão de alguns direitos destes, compressão essa que é entendida como necessária no sentido de evitar que aquela superior e pública finalidade do sistema fiscal se mostre comprometida (...). Na verdade, no domínio tributário, a necessidade de imposição de deveres de cooperação é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível”.

Isto no quadro de uma

“Administração de massas” que obriga a “deslocar para a esfera (dos contribuintes) uma série de actividades que auxiliam e substituem a administração tributária na sua função de liquidação e cobrança dos impostos”.

E dando, para além disso, como adquirido que

“a restrição em causa respeita o critério da proporcionalidade, sendo adequada, isto é, constituindo um meio idóneo para a protecção e prossecução dos referidos interesses merecedores de protecção constitucional, e necessária em virtude da mesma corresponder quer a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência do sistema fiscal (...). Acresce que as referidas restrições respeitam a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que se podem considerar equilibradas”.

b) Dificilmente poderia o Tribunal Constitucional deixar mais expostos os vícios e as debilidades da argumentação e o trilho sem norte do percurso. Argumentação e percurso que levaram o Tribunal a uma frustrante *Sackgasse*, a justificar o brocardo latino *operam et impensa periit*. Recorda-se que, no princípio, o Tribunal se propôs expressamente responder à questão da conformidade com a Constituição (à luz do n.º 2 do artigo 18.º da Lei Fundamental) da *utilização/valoração em processo penal* dos dados de sentido auto-incriminatório que, no cumprimento das suas obrigações de cooperação, o contribuinte arguido levava ao conhecimento da administração

tributária. Pelo caminho, o Tribunal perdeu de vista esta questão de direito (constitucional) *processual penal* — afinal de contas, a questão — passando a ocupar-se de um problema de índole e de sentido inteiramente outros: a questão da conformidade com a Constituição (à luz do n.º 2 do artigo 18.º da Lei Fundamental) das normas de direito tributário que fazem impender sobre o contribuinte os deveres de cooperação e informação.

O que, sendo manifestamente coisa *outra*, veio outrossim a revelar-se coisa *pouca*. Pelo menos do ponto de vista da novidade e fecundidade heurística, certo como é que, neste contexto, o Tribunal se limitou a formular um enunciado perfeitamente consensual e pacífico. Isto à vista da experiência jurídica actual, que assiste à emergência e proliferação de deveres de colaboração do cidadão com a Administração Pública, que afloram em todos os domínios do “direito económico” em sentido amplo. A abranger, para além do *direito económico stricto sensu*, o direito financeiro, tributário, industrial, laboral, etc. Domínios em que os deveres de colaboração se têm multiplicado, ao ritmo do crescimento e da intensificação do intervencionismo do Estado, em obediência aos valores e metas do Estado social. Fenómeno que, já nos alvares do século XX permitia a GOLDSCHMIDT falar do cidadão como “*órgão auxiliar da Administração*”, ideia que o autor projectou como referente teleológico-normativo da doutrina do *direito penal administrativo*. Ideia que meio século transcorrido (1950), viria a ser retomada por EB. SCHMIDT, agora como referente matricial comum quer do *direito penal secundário* quer do direito das *contra-ordenações*. Duas novas “camadas” da experiência jurídica contemporânea de que foi, em grande medida, criador ou, ao menos, o seu primeiro teorizador em termos de construção sistemática.

c) No estádio actual, nada por seu turno mais linear e consensual do que a crença na solvabilidade constitucional

dos deveres de colaboração que impendem sobre o cidadão e, particularmente, sobre o contribuinte, hoje por hoje a expressão arquetípica do órgão auxiliar da Administração.

Na síntese de SILVA DIAS:

“A instituição de deveres de cooperação implica, sem dúvida, uma certa compressão da liberdade de actividade e gestão empresarial já que não somente cria para as empresas constrangimentos estratégicos como obriga a uma auto-organização adequada à sua observância e, por isso, a um encargo adicional. Mas esta perturbação funcional não redundaria em inconstitucionalidade pois aquela liberdade, como dissemos, não é ilimitada, antes admite restrições tendo em vista a prevenção do abuso e a realização de finalidades também com relevo constitucional, como são a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art. 103.º, n.º 1, da Constituição)”².

Nesta linha, mas alargando o horizonte aos diferentes domínios do intervencionismo estadual, consideram, por seu turno, BÄRLEIN/PANANIS/REHMSMEIER que

“tais deveres se encontram, por exemplo, no processo executivo, no direito de insolvência, no direito fiscal, mas sobretudo no direito administrativo da economia (*Wirtschaftsverwaltungsrecht*), que prevê amplas possibilidades de controlo para praticamente todos os sectores da vida. Para que as autoridades da regulação possam levar a cabo as suas tarefas, estas leis obrigam os empresários, os empregadores, etc., por via de regra sob a cominação

² SILVA DIAS, “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 Contra-ordenacionais?”, in: F. PALMA/S. DIAS/S. MENDES (Coords.), *Direito Penal Económico e Financeiro*, 2012, pp. 442/3.

de coimas, ao apoio às autoridades, que devem poder ter acesso às informações relevantes para as suas decisões”³.

6. O que fica dito deve ser lido tendo presentes duas advertências complementares.

a) A primeira para sublinhar que a solvabilidade constitucional dos deveres de informação e de cooperação que impendem sobre o contribuinte não é posta em causa pela eventualidade — na prática, a frequência, mesmo a normalidade — de obrigarem o contribuinte a dar informações ou entregar documentos de conteúdo auto-incriminatório⁴.

Também este um enunciado que soa hoje pacífico e consensual, sendo, por exemplo, recorrentemente sublinhado e proclamado pelo Tribunal Constitucional alemão. Como acontece, de forma paradigmática logo no aresto matricial e incontornável neste contexto, proferido (13.01.81) a propósito do *Gemeinschuldner-Fall*⁵. Numa das formulações do Tribunal Constitucional de Karlsruhe: à vista da prossecução dos

³ M. BÄRLEIN/P. PANANIS/J. REHMSMEIER, “Spannungsverhältnis zwischen der Aussagefreiheit im Strafverfahren und den Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren”, *NJW*, 2002, p. 1826.

⁴ Como resultará claro, nesta e na advertência seguinte vai já coenvolvida uma tentativa de clarificação e demarcação categorial do *nemo tenetur*. Um cuidado para o qual procuraremos manter-nos despertos ao longo do estudo. Em que nos propomos sustentar e oferecer uma proposta de caracterização conceitual do princípio, precisando a sua compreensão e extensão bem como os limites da sua específica área de proteção. Procurando assim ultrapassar os resultados alcançados em F. DIAS/C. ANDRADE, “Poderes de supervisão, direito ao silêncio e provas proibidas”, in: CNVM, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, 2009, pp. 45 ss. Em que — em consonância com as características do trabalho, que não postulava uma mais cuidada aproximação analítica — nos ativemos a um conceito alargado, mais compreensivo e, por isso, mais impreciso e menos rigoroso do princípio.

⁵ Cf. *NJW*, 1981, pp. 1431 ss.

interesses e da afirmação dos valores associados à recolha dos tributos legalmente consignados, “é materialmente justificado obrigar os contribuintes à prestação de informações verdadeiras, mesmo que, por vias disso, venham a revelar-se crimes ou contra-ordenações”⁶. E mais recentemente (15.10.04): “a protecção constitucionalmente imposta face às situações de conflito criadas, não põe em causa a validade de princípio dos deveres legais de informação, mesmo que tal coenvolva a coerção para a revelação de acções criminosas”⁷.

b) Importa, em segundo lugar, reter que, enquanto tais, os deveres de informação e cooperação que a lei tributária faz impender sobre o contribuinte, não contendem directamente com o *nemo tenetur* nem caem na sua área de tutela. *Tal só se dá com a utilização ou valoração em processo penal dos dados de conteúdo auto-incriminatório que o contribuinte foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária.*

Um enunciado à vista do qual dificilmente se pode acompanhar a pretensão feita valer pelo Tribunal Constitucional português no sentido de prolongar o âmbito de tutela do *nemo tenetur* para além das fronteiras do processo penal (e outros processos sancionatórios). Isto na parte em que sustenta:

“Daí que tenha justificação que o princípio nemo tenetur se ipsum accusare, ultrapasse as barreiras formais do processo penal e que, nestes casos, se estenda a esta interação entre o processo inspectivo e o processo penal, embora a protecção conferida por este princípio tenda a relativizar-se, cedendo mais facilmente no confronto com outros princípios, direitos ou interesses merecedores de tutela, que têm de ser harmonizados em concreto, por meio de uma compatibilização ou concordância prática, dado intervir em zona periférica da sua área de actuação”.

⁶ Cf. *Wistra*, 1988, p. 302.

⁷ *NJW*, 2005, p. 352.

Em si mesmos, os deveres de informação e cooperação contendem antes com a autonomia do contribuinte, *sc.*, com a sua *liberdade geral de acção*. E é com este significado e com esta densidade específica que eles devem ser levados à balança da ponderação, nos termos e para efeitos do n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República. “A Constituição — sublinha nesta linha o Tribunal Constitucional alemão — decidiu a tensão entre o indivíduo e a comunidade no sentido do compromisso e da vinculação comunitária da pessoa (*Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person*). O indivíduo tem, por vias disso, de suportar as limitações da sua liberdade geral de acção previstas pelo legislador para a salvaguarda e promoção, dentro dos limites do exigível, da vida social em comum. Isto pressuposta a salvaguarda da autonomia da pessoa”⁸.

Uma separação das águas que naturalmente tem como reverso: a conclusão pela solvabilidade constitucional dos deveres de informação e cooperação que o direito tributário faz impender sobre o contribuinte deixa intocado e não-prejudicado o problema da legitimidade constitucional das “*restrições não desprezíveis*” ao princípio *nemo tenetur* de que o arguido goza em *processo penal*.

Um decisivo “pormenor” a que o Tribunal Constitucional português não terá dispensado a merecida atenção.

7. É no termo deste percurso ínvio que o Tribunal apresenta a sua conclusão. Precisamente no sentido da admissibilidade e legitimidade constitucional das “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur*. Abrindo deste modo a porta à utilização/valoração processual penal dos dados de sentido auto-incriminatório que, no cumprimento dos seus deveres

⁸ NJW, 1981, p. 1432.

de colaboração com as autoridades tributárias, o contribuinte fez chegar ao procedimento tributário. E legitimando a sua valoração generalizada e indiscriminada. Na formulação do Tribunal:

“Assim, numa ponderação entre o princípio nemo tenetur se ipsum accusare e a restrição que ao mesmo é imposta no caso concreto e os valores constitucionais que se pretendem salvaguardar com essa restrição, é de entender que a mesma não se revela desproporcionada”.

Uma conclusão que só pode deixar no observador uma invencível estranheza e espanto. Tanto por razões de forma, *rectius* de pertinência lógico-metodológica, como por razões de mérito.

a) Num lado, sobra a evidência de a conclusão subscrita não estar contida nas premissas — tanto de índole normativa como de étimo axiológico-teleológico — mobilizadas pelo acórdão. A única conclusão que aquelas premissas poderiam sugerir ou sustentar era outra. Concretamente, a conclusão pela legitimidade e solvabilidade constitucional da compressão da liberdade geral de acção do cidadão/contribuinte, obrigado a trazer à administração tributária todos os dados relevantes para a clarificação e eficácia da relação jurídico-tributária. Compressão conatural e irreduzível no contexto de um sistema fiscal com a complexidade própria de uma “Administração de massas”.

O que não podem é confundir-se duas coisas distintas:

- a constitucionalidade dos deveres de cooperação com a administração tributária, mesmo os deveres contrafacticamente assegurados à custa do recurso a reacções criminais (a título, *v. g.*, de *Fraude fiscal*);
- a constitucionalidade da utilização/valoração daqueles dados em processo criminal instaurado ou a instaurar contra o mesmo contribuinte, que o Tribunal Constitu-

cional qualifica como violação “*não desprezível*” ao princípio *nemo tenetur*.

Uma confusão que mina *ab imo ad summum* a sustentabilidade e a pertinência do acórdão.

b) Não cremos que possa ser outro o juízo, do lado da resposta aos problemas de fundo. Quando, noutros termos, se questiona a pertinência e o acerto material — nomeadamente do ponto de vista das exigências da justiça e das injunções de política criminal — da solução subscrita pelo Tribunal Constitucional. Solução que, recorda-se, abre a porta à generalizada e indiscriminada *utilização/valoração em processo penal* dos dados de sentido auto-incriminatório que o contribuinte foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária, em obediência aos comandos da lei tributária. Que se determina pela realização dos valores e pela prossecução dos interesses de que o sistema tributário é legitimamente portador.

Também este um lado em que se multiplicam, em número e peso, as razões de discordância e de crítica. Logo porquanto, sendo incompatível com o sentido e os valores da justiça e político-criminalmente inadequada, a conclusão do TC se afigura outrossim inconstitucional. Agora por, *brevitatis causa*, legitimar o atentado a uma “instituição” irrenunciável do processo acusatório e do Estado de Direito e, como reverso, a afronta directa à intangível dignidade humana⁹. E por

⁹ Como o próprio acórdão não deixa de reconhecer:

“o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* é uma marca irrenunciável do processo penal de estrutura acusatória, visando garantir que o arguido não seja reduzido a mero objecto da actividade estadual de repressão do crime, devendo antes ser-lhe atribuído o papel de verdadeiro sujeito processual, armado com os direitos de defesa e tratado como presumivelmente inocente. Daí que

fazê-lo sem respeitar minimamente os comandos em que se desdobra o n.º 2 do artigo 18.º da Constituição da República, nomeadamente: *legalidade, reserva de lei, necessidade/subsidiariedade e proporcionalidade*.

Acresce que a solução em exame, que privilegia o recuo (e o sacrifício) do *nemo tenetur* como via de superação do conflito resultante da convergência entre o direito tributário e o processo penal, está longe de ser a única pensável e pensada. Ela não é necessária nem cogente: nem lógica, nem normológica e normativamente, nem doutrinariamente. É o que deixa a descoberto um relance — levado a cabo com a atenção e detenção exigíveis a um Tribunal Constitucional — sobre a experiência jurídica contemporânea. A fazer emergir toda uma pletora de soluções alternativas de superação do conflito. Soluções distintas, assentes em combinações diferenciadas dos tropismos mais correntes de reacção/adaptação: um mais ou menos pronunciado recuo das pretensões de direito material substantivo (tributário) *versus* um mais ou menos acentuado sacrifício das posições de direito adjetivo-processual (penal). E, por causa disso, portadoras de credenciais de plausibilidade normativa e dogmática diferenciadas. E, gozando, em conformidade, de maior ou menor sancionamento legal-positivo e de mais ou menos generalizado suporte doutrinário e jurisprudencial.

Todas obedecendo, porém, a um propósito comum:

- 1.º do lado do *direito tributário*, assegurar ao Fisco a prossecução dos seus interesses legítimos e a realização dos seus direitos, concretamente o direito à informação e transparência dos dados relevantes no contexto da relação jurídica

para protecção da autodeterminação do arguido, este deva ter a possibilidade de decidir, no exercício de uma plena liberdade de vontade, qual a posição a tomar perante a matéria que constitui objecto do processo”.

tributária, com vista à recolha cabal e tempestiva dos tributos legalmente consignados;

2.º do lado do *processo penal*, o respeito integral do *privilege against self-incrimination*¹⁰.

Isto sendo outrossim patente que os desenvolvimentos mais recentes operaram uma decidida redução da complexidade resultante da pluralidade e heterogeneidade das alternativas de solução. Isto mercê de movimentos de aproximação e convergência, que tornaram possível o alinhamento generalizado das diferentes respostas — que, apesar de tudo, persistem em alimentar as controvérsias na doutrina e na jurisprudência — segundo os parâmetros de um (novo) paradigma normativo que entretanto se foi decantando e estabilizando. Um paradigma que tem como travejamento basilar os enunciados normativos do que se pode designar como o “mecanismo do *Gemeinschuldner*”¹¹, precisamente em homenagem ao aresto do Tribunal Constitucional federal, que persiste como a mais marcante formulação e, por isso, como um referente incontornável desta compreensão dos problemas e das formas da sua superação normativa¹².

¹⁰ Para uma recensão e avaliação sumárias dos méritos relativos das principais propostas de solução normativa dos problemas, cf., por todos, K. BECKEMPER, “Nemo tenetur-Grundsatz im Steuerstrafrecht. Verwertbarkeit einer gescheiterten Selbstanzeige?”, *ZiS*, 2012, pp. 223 ss.; H. RÜPING/TH. KOPP, “Steuerrechtliche Mitwirkungspflichten und strafrechtlicher Schutz vor Selbstbelastung”, *NStZ*, 1997, pp. 532 ss.; K. ROGALL, “Das Verwertungsverbot des §393, II AO”, *FS-Kohlmann*, p. 471 ss.; B. HILGERS-KLAUTZSCH, in: *Steuerstrafrecht. Mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht*, 2010, § 393, Rn. 5 ss.

¹¹ Assim, falando do “*Gemeinschuldner-Mechanismus*”, K. ROGALL, “Anmerkung”, *NStZ*, 2006, p. 41.

¹² Temos em vista o chamado *Gemeinschuldner-Urteil*, de 1981. Cf. *BVerfGE*, 56, 37 = *NJW*, 1981, pp. 1438 ss.

É matéria a que voltaremos de forma mais detida, na hora de apresentar e fundamentar uma via de enquadramento normativo e dogmático dos problemas, alternativa e contraposta que foi subscrita pelo Tribunal Constitucional português no acórdão em exame.

8. A racionalidade subjacente à crítica exige que o seu exercício se faça em nome de critérios mais ou menos explícitos e assumidos, mas sempre incontornáveis, de apreciação e valoração. Na sua expressão mais acabada e exigente, a crítica postula uma ideia ou construção ideal-típica, alternativa e contraposta àquela que se erige em objecto de censura. É precisamente um exercício de construção nesta linha que nos propomos ensaiar, lançados que deixámos alguns apontamentos de “desconstrução” crítica.

Tarefa que não encetaremos sem antes deixar registada uma observação preliminar. Em que vão reconhecidos e sublinhados alguns aspectos positivos que é mister creditar ao acórdão. Aspectos aparentemente “marginais” no contexto do aresto, mas portadores de inequívoco relevo doutrinário e de igual alcance normativo e prático-jurídico. Por vias disso, um sublinhado de tributo que não deve perder-se sobre o pano de fundo do presente texto, de entono prevalentemente crítico.

Privilegiaremos, por razões de economia, dois tópicos distintos, mas de irrecusável significado.

a) O primeiro, atinente à extensão do *nemo tenetur*, com que o Tribunal Constitucional procura demarcar o âmbito de protecção do princípio. Ao sustentar que, para

“além de abranger o direito ao silêncio propriamente dito, desdobra-se em diversos corolários, designadamente nas situações em que estejam em causa a prestação de informações ou a entrega de documentos autoincriminatórios, no âmbito de um processo penal”.

A sugerir que o Tribunal projecta o *nemo tenetur* com uma extensão, no essencial, sobreponível à da doutrina que, nesta parte, temos como a mais acertada. E segundo a qual o *nemo tenetur* protege contra toda a forma de colaboração *activa* para a sua própria condenação, desde que coercivamente imposta.

Do que não sobram dúvidas é de que o Tribunal Constitucional inscreveu expressamente a *entrega coerciva de documentos* de conteúdo auto-incriminatório no âmbito de protecção do *nemo tenetur*. O que faz em consonância com o que pode considerar-se o entendimento hoje consensual no panorama doutrinal e jurisprudencial, tanto nacional como comparatístico¹³. Isto ultrapassados que foram os primeiros estádios da trajectória histórica do *nemo tenetur*, em que o princípio aparecia privilegiada, se não mesmo exclusivamente, associado ao *direito ao silêncio*. Um processo evolutivo, feito de avanços e recuos, que é possível rastrear na experiência americana da interpretação e aplicação da V Emenda e na jurisprudência do TEDH a propósito do n.º 1 do artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem¹⁴.

¹³ Neste sentido, por todos, BÄRLEIN/PANANIS/REHMSMEIER, *NJW*, 2002, pp. 1828 s. Como estes autores referem, “alguns documentos podem ter tanta força expressiva (*aussagekräftig sein*) que a sua apresentação pode agravar a situação do arguido mais do que uma confissão”. Além do mais porquanto, em caso de entrega coerciva de documento, o arguido não conta com o “bónus da confissão” (*Geständnis-bonus*). No mesmo sentido, HILGERS-KLAUTZSCH, *ob. cit.* Rn. 4 e entre nós, LILIANA SÁ, “O Dever de Cooperação do Contribuinte *versus* o Direito à Não-auto-incriminação”, *RMP*, n.º 107, Jul-Set, 2006, p. 136.

¹⁴ A experiência americana em matéria de *Fifth Amendment* (1791) — “*No person shall be compelled to be a witness against himself*” — não é, a este propósito (relevo da entrega coactiva de *documento* auto-incriminatório) linear nem unívoca. Não sendo, apesar de tudo, arriscado acreditar que a história se fez sob a prevalência de uma compreensão restritiva do *privilege*. Que começou por ser assumido como uma espécie de resposta ou contraponto ao inquisitório e às suas práticas de extorsão de confis-

b) Um segundo apontamento para pôr em evidência outro aspecto que poderia passar despercebido numa leitura mais apressada do acórdão e a que o Tribunal Constitucional deu tratamento, a justificar a menção e a fazer jus ao tributo que nela vai coenvolvido. Temos agora em vista a parte em que o acórdão aponta expressamente para a *proibição de valoração* (nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 126.º do Código de Processo Penal) das provas obtidas à custa do *prolongamento indevido da fase inspectiva*. Isto é, nos casos em que, substanciada já a suspeita da prática de um ilícito cri-

sões. Por vias disso e em homenagem ao teor literal da V Emenda (“*to be a witness against himself*”), o comando constitucional foi sendo prevalentemente invocado para contrariar a obtenção coerciva de “*contents of the mind*”. Ou, na expressão convergente do caso *Couch v. United States* (1973), para fazer face à “*temptation on the part of the State to resort to the expedient of compelling incriminating evidence from one’s own mouth*”. Para uma referência mais detida, Y. KAMISAR/W. LAFAYE/J. ISRAEL/N. KING, *Modern Criminal Procedure. Cases-Comments-Questions*, 2005, pp. 880 ss.; dos mesmos autores, *Proceso Penal y Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica. Casos Destacados del Tribunal Supremo y Texto Introductorio*, 2012, pp. 732 ss.

Também o TEDH, que sempre reconheceu o privilégio contra a auto-incriminação como “*the heart of the notion of a fair procedure*”, consagrado no n.º 1 do artigo 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, começou por se revelar hesitante quanto à sua extensão e especificamente quanto ao *topos* da *entrega coerciva de documentos*. Questão a que chegou a dar uma resposta univocamente negativa, como sucedeu no caso *Saunders v. United Kingdom* (1997). Apesar de alguma ambiguidade subsistente, parece seguro que o Tribunal de Estrasburgo leva hoje a entrega coerciva de documentos auto-incriminatórios ao âmbito de proteção do *nemo tenetur*. Para um tratamento mais aturado da jurisprudência do TEDH nesta matéria, T. WARD/P. GARDNER, “The Privilege Against Self-Incrimination: In Search of Legal Certainty”, *European Human Rights. Law Review*, 2003, Issue 4, pp. 388 ss.; CH. SOWADA, “Beweisverwertungsverbote im Spannungsfeld zwischen nemo-tenetur-Grundsatz und fair-trial-Prinzip”, *FS-Klaus Geppert*, 2011, pp. 689 ss.; JOANA COSTA, “O princípio *nemo tenetur* na jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem”, *RMP*, n.º 128.º, Out-Dez 2011, pp. 117 ss.

minal, a justificar — e impor — a abertura do inquérito ¹⁵, os agentes da Administração Tributária, adiam a constituição de arguido e continuam a recolher provas contra o contribuinte/suspeito.

E a fazê-lo tirando partido da vulnerabilidade do contribuinte/suspeito: exposto, por um lado, aos consistentes deveres de colaboração e de verdade do procedimento inspectivo, cuja validade contrafáctica pode ser assegurada à custa da punição por *Fraude fiscal* (artigo 103.º do RGIT); e, por outro lado, despojado do estatuto de arguido e desarmado dos meios de defesa que ele assegura.

Coisa que resulta sobremaneira facilitada, mesmo estimulada ¹⁶, pela circunstância de estarem cometidas aos mesmos órgãos da administração tributária — não raro, às mesmas pessoas — tanto a realização da acção inspectiva como a investigação criminal no contexto do Inquérito. Isto por força do disposto no n.º 2 do artigo 40.º do RGIT que, na fase de Inquérito do processo penal por crimes tributários, atribui aos órgãos da administração tributária o estatuto e as funções de *órgão de polícia criminal*. Uma relação de “promiscuidade” (SILVA DIAS) ou de “cabeça de Jano” (KOHLMANN ¹⁷, que coloca nas mãos dos funcionários das Finanças o poder fáctico de manipular as coisas e decidir arbitrariamente (porque às ocultas e sem possibilidade

¹⁵ Sobre os critérios e o momento para abrir o inquérito e dar conhecimento ao arguido, neste domínio específico, por todos, BÄRLEIN/PANANIS/REHMSMEIER, *NJW*, 2002, pp. 1829 ss.

¹⁶ Sobre a tentação e os perigos da manipulação temporal da constituição de arguido e do início do Inquérito, cf., entre nós, SILVA DIAS, “Têm os Deveres de Cooperação”, p. 436.

¹⁷ SILVA DIAS, *ob. cit.*, p. 435; G. KOHLMANN, “Grundsätze und die verfassungsrechtliche gewährleisteten Garantien und Rechte des deutschen Steuerstrafrechts”, Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos*, vol. I, 2001, p. 29.

de controlo por parte do contribuinte atingido) o momento da abertura do Inquérito. E de, entretanto, numa situação de notório privilégio, ir recolhendo provas do ilícito criminal, para mais tarde sustentar a responsabilização criminal do contribuinte.

Na síntese de RÜPING/KOPP:

“A dupla função da inspecção fiscal provoca uma problemática específica para o direito tributário: como autoridade fiscal e instância da perseguição criminal, ela oferece ao Estado a possibilidade de maximizar os direitos de intromissão dos dois processos (...). Dois processos que obedecem a fins distintos e, por vias disso, reservam estatutos jurídicos distintos ao contribuinte. Que nos procedimentos tributários está sujeito a um dever de colaboração, enquanto no processo penal por crime tributário não impende sobre ele qualquer dever de colaboração ou de declaração. A *praxis* demonstra que a inspecção propende a lançar mão do tipo de processo que no caso concreto se mostre mais favorável, mudando de forma de processo segundo considerações de utilidade, sem revelar esta mudança ao arguido. O procedimento inspetivo, que por via de regra investiga o mesmo conglomerado fáctico tanto do ponto de vista fiscal como penal fiscal, comporta por isso o perigo de os atingidos acabarem por se inculpar pela via do cumprimento do dever de colaboração que sobre eles impende”¹⁸.

Não admirando, por isso, que a situação seja, em geral, estigmatizada e censurada como uma espécie de “*ação encoberta*”. Sob a máscara e o estatuto de agentes da inspecção tributária, os órgãos da administração tributária cumprem as funções e realizam as tarefas de *órgãos da polícia criminal*. De qualquer forma, uma acção encoberta apócrifa, levada a cabo

¹⁸ JuS, 1997, p. 531.

à margem da *legalidade* e da *reserva de lei* e, como tal, ilegítima. Só podendo ter como resposta contrafáctica a inultrapassável *proibição de valoração* das provas deste modo obtidas.

É claramente neste sentido que se pronunciam as vozes mais credenciadas do direito penal tributário *lato sensu*, tanto substantivo como adjectivo. Nesta linha, assinala, por exemplo, HILGERS-KLAUTZSCH que não é legítimo

“prolongar a investigação sob o manto do procedimento tributário, tirando partido dos amplos deveres de informação e cooperação do direito tributário, até à recolha de material bastante para suportar a imputação criminal, para só então instaurar o processo criminal (as chamadas *investigações ocultas*). Esta actuação ilícita, assente na exploração da ambivalência e inconsciência do contribuinte, deve ser tratada como um *meio enganoso*, nos termos e para efeitos do § 136 a) da StPO. Com uma consequência: os conhecimentos assim obtidos estão cobertos por uma proibição de valoração”¹⁹.

Na mesma linha, considera KOHLMANN:

“é claramente inadmissível que, para não deteriorar o clima da investigação e estimular a disponibilidade do contribuinte para a colaboração, o agente da inspecção tributária venha a adiar o momento da instauração da investigação criminal preordenada à perseguição do crime tributário, não esclarecendo o contribuinte sobre o seu direito processual penal a recusar depoimento. Tal corresponde, no fundo, à realização de *investigação encoberta*, com os funcionários das Finanças a intervirem quase como ‘*undercover agents*’”²⁰.

¹⁹ *Ob. cit.*, Rn.10

²⁰ *Ob. cit.*, pp. 30 s.

É nesta linha que enfileira o douto acórdão do Tribunal Constitucional português. Ao asseverar:

“a utilização como prova em processo penal de documentos obtidos na actividade de fiscalização tributária, não deixará de ser proibida, nos termos do artigo 126.º, n.º 2, al. a), do Código de Processo Penal, quando se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspectiva, com a finalidade de recolher meios de prova para o processo penal a instaurar, abusando do dever de colaboração do contribuinte”.

III. Uma via de equação, enquadramento doutrinal e normativo dos problemas

9. O Tribunal Constitucional português foi chamado a responder a uma área problemática específica, resultante da confluência do direito tributário e do direito processual penal. Dois ordenamentos jurídicos animados de intencionalidade teleológica distinta, prosseguindo fins e interesses diferentes, mobilizando diferentes arsenais de meios de intromissão e coerção. E, por isso, fazendo incidir sobre as mesmas constelações fácticas, mesmo sobre os mesmos agentes, comandos e injunções normativas dissonantes, mesmo contraditórias.

Vistas as coisas do lado do interesse cognitivo que aqui nos move, do lado do direito tributário sobrelevam, a par da *neutralidade axiológica* dos dados e dos factos fiscalmente relevantes, os *deveres de colaboração/cooperação* e *verdade*.

a) O princípio de *neutralidade axiológica* significa a *irrelevância do carácter moral ou imoral, lícito ou ilícito* (mesmo criminalmente ilícito) dos dados ou factos correspondentes a pressupostos da relação jurídica tributária. Vale por dizer que o carácter moral ou imoral, lícito ou ilícito dos rendimentos

ou da fortuna é irrelevante para a sua submissão aos tributos legalmente consignados.

Na formulação do artigo 10.º da Lei Geral Tributária (*Tributação de rendimentos ilícitos*):

*“O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão de bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”*²¹.

Também os rendimentos provenientes de condutas consideradas imorais (*v. g.*, prostituição, lenocínio), de *tráficos ilícitos* (nomeadamente de droga), de actos de *corrupção*, etc., estão sujeitos à incidência dos impostos aplicáveis, devendo, por isso, constar das *declarações* que o contribuinte é obrigado a apresentar à Autoridade Tributária.

b) No estágio actual das coisas, seria seguramente ociosa uma referência mais detida aos plúrimos deveres de *colaboração/cooperação* (declaração, informação, verdade, apresentação de documentos, etc.), dispersos pelos diplomas por que se distribui o complexo ordenamento jurídico-tributário. Recordamos, a benefício de ilustração, deveres como os constantes dos artigos 30.º, n.º 2 e 59.º ss. da Lei Geral Tributária, 29.º do RCPIT (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), etc.

²¹ Normas com este sentido e alcance são correntes em direito comparado. Pode, a propósito e a título de exemplo, citar-se o § 40 da AO alemã (*Gesetz- oder sittenwidriges Handeln*), segundo o qual: “*Para a tributação é irrelevante que um facto que preenche total ou parcialmente o pressuposto de uma lei tributária viole uma imposição ou proibição legal ou colida com os bons costumes*”. Para uma referência mais aturada ao sentido e implicações da neutralidade axiológica, ROGALL, *FS-Kohlmann*, pp. 467 ss.; GRAWE, *Die strafprozessuale Zufallsverwendung*, 2008, pp. 129 ss.

Limitar-nos-emos, por isso, a recuperar, em jeito de enunciado conclusivo, as considerações que deixámos antecipadas sobre a admissibilidade constitucional destas compressões do *direito geral de personalidade* e da *liberdade geral de acção*²². Solução que hoje tem por si o entendimento generalizado e pacífico de autores e tribunais. Cabendo, a propósito, precisar que o problema deve ser equacionado e superado pondo-se, por enquanto, entre parênteses as implicações do *nemo tenetur*. Acolhendo-nos, mais uma vez, à lição do Tribunal Constitucional alemão: a tutela constitucional contra a auto-incriminação coerciva “não exclui, por princípio, a conformidade com o direito dos deveres legais de declaração e cooperação, mesmo que em causa esteja a obrigação de revelar acções criminalmente puníveis”²³. Mais: os deveres persistem mesmo que tenha já sido instaurado o processo criminal contra o contribuinte. E será assim enquanto os conhecimentos auto-incriminatórios que o contribuinte é obrigado a levar à Autoridade Tributária não forem utilizados ou valorados no processo penal para suportar a sua responsabilização criminal.

É o que uma recensão apressada dos tópicos nucleares atinentes ao sentido e alcance do *nemo tenetur* permitirá pôr a descoberto.

10. Por razões de economia, faremos caminho progredindo a partir dos (e por sobre os) dados hoje consolidados. Não afrontando directamente muitas das controvérsias que continuam a fazer o seu curso, mesmo que atinentes a temas centrais da figura e do regime do *nemo tenetur*. Mas cuja

²² Sobre esta categorização — dos deveres de colaboração/cooperação como compressões do *direito geral de personalidade* e da *liberdade geral de acção* — cf. *v. g.*, a lição do Tribunal Constitucional federal em *NJW*, 2005, p. 353.

²³ *IDEM, ibidem.*

dilucidação não prejudica os termos da equacionação e da solução dos problemas que aqui directamente nos ocupam. Tal vale, por exemplo, para os problemas da leitura historiográfica do *nemo tenetur*, da sua fundamentação e legitimação normativa e axiológica, da sua extensão, etc.

a) *Brevitatis causa* tomaremos aqui o privilégio contra a auto-incriminação pelo seu conteúdo nuclear. A significar que ninguém pode ser *coactivamente* obrigado a contribuir *activamente* para a sua própria condenação em processo criminal. Assumiremos, noutros termos, que o *nemo tenetur* (apenas) proíbe a *coacção para a colaboração activa* na própria condenação²⁴. Isto sem deixar de reconhecer que este entendimento do conteúdo e alcance do *nemo tenetur* — que tem por si o apoio claramente maioritário e que temos como basicamente correcto e ajustado — está longe de concitar um aplauso pacífico entre autores e tribunais. Ele só é, de resto, possível à custa duma decidida redução da complexidade em duas linhas de fronteira onde as discussões continuam vivas:

- 1.º por um lado, a limitação da pertinente área de tutela aos contributos (auto-incriminatórios) *activos*, tendo como reverso a irrelevância dos contributos *passivos*, nomeadamente os resultantes da tolerância passiva às injunções ou intromissões das autoridades²⁵;

²⁴ No mesmo sentido, desenvolvidamente, P. KASISKE, “Die Selbstbelastungsfreiheit im Strafprozess”, *JuS*, 2014, p. 18.

²⁵ Ou do funcionamento incontrolável das funções orgânico-fisiológicas do corpo da pessoa atingida, sujeita, por exemplo, a manobras de provocação artificial do vômito. Neste sentido, a decisão do TEDH no caso *Jalloh v. Alemanha* (2006), *NJW*, 2006, pp. 3117 ss. Sobre o caso, do lado da jurisprudência e doutrina alemãs, ROGALL, *SK*, Bd II, 4. Aufl. 2010, p. 1231; J. BENFER, “Einsatz brechreizzeugender Mittel bei Drogendealern?”, *JR*, 1999, pp. 53 ss.; E. WESSLAU, “Anmerkung”, *StV*, 1997, pp. 341 ss.; K. ROGALL, “Die Vergabe von Vomitivmitteln als strafprozes-

- 2.º do outro lado, a limitação do *nemo tenetur* aos casos de obtenção *coactiva* dos gestos auto-incriminatórios, agora com exclusão das formas *enganosas* que comprometem igualmente a liberdade de formação e de realização da vontade ²⁶.

suale Zwangsmassnahme”, *NStZ*, 1998, pp. 66 ss.; J. DALLMEYER, “Die Integrität des Beschuldigten im reformierten Strafprozess. Zur zwan-
gsweisen Verabreichung von Brechmitteln bei mutmasslichen Drogende-
alern”, *KritV*, 2000, 252 ss.

²⁶ No que vai dito no texto, são tocados dois tópicos que, pelo seu significado, merecem uma breve explicitação.

a) Do lado da contraposição *activo/passivo*, não faltam vozes a invo-
car criticamente as dificuldades, mesmo a impossibilidade, duma separação
das águas, segura e sem resíduos, entre as duas modalidades de colaboração,
indispensável para sustentar uma diferença tão drástica de regime. Para
além disso e sobretudo, faz-se valer a relação de comunicabilidade e con-
tinuidade axiológico-normativa que medeia entre os dois tipos de cons-
telações, a justificar a exigência de um tratamento comum. Neste sentido,
entre nós, SILVA DIAS/VÂNIA RAMOS, *O Direito à Não Auto-incriminação*
(*Nemo tenetur se ipsum accusare*) no *Processo Penal e Contra-Ordenacional*
Português, 2009, pp. 29 ss. Para um tratamento mais desenvolvido, ROGALL,
SK, *cit.* p. 1227 ss.

Consciente embora das dificuldades da distinção, particularmente
acentuadas nas constelações situadas na zona mais cinzenta do contínuo
que medeia entre o activo e o passivo, não deixa a corrente maioritária
de pôr em evidência a irredutível diferença que, do ponto de vista do
nemo tenetur, separa a auto-incriminação *activa* da *passiva*. Uma diferença
patente tanto no plano simbólico como no plano axiológico-normativo,
a justificar a diferença de tratamento. Do ponto de vista do atentado à
dignidade pessoal do arguido convertido em instrumento da sua própria
condenação, uma coisa é a recolha de provas à custa do aproveitamento
e da manipulação de um arguido passivo, nas situações em que ele é
legitimamente tratado como objecto de prova; outra, muito diferente, é a
apresentação de provas produzidas pelo arguido e, como tais, levadas à
conta de ecos ou reflexos da “sua” versão dos factos, *sc.*, da “sua” verdade.
Em última instância, mesmo como expressões da sua personalidade. No
primeiro caso, a prova, embora obtida à custa duma intromissão (forçada)
na esfera do arguido, aparecerá como uma normal prova “produzida” pelas

instâncias da perseguição penal e por elas subjectivizada. Diferentemente, no segundo caso, a prova sempre poderá reivindicar-se da plausibilidade acrescida de aparecer no processo como projecção directa da personalidade e da “acção” do arguido. O que corresponde à forma mais perversa de atentado à dignidade e autonomia pessoais. Por se tratar de um acto inequívoco de heteronomia que reivindica a respeitabilidade e autenticidade das manifestações de autonomia. Dito com ROGALL, quem, a este propósito, denega a diferença entre activo e passivo “desconhece a essência do princípio *nemo tenetur*. Onde o decisivo não é tanto a produção de um resultado probatório à custa da utilização do arguido, mas apenas que o arguido seja coagido a apresentá-lo, ele próprio, aos órgãos da repressão penal” (SK, p. 1230). Na mesma linha, aponta KASISKE o conteúdo e o grau específicos de atentado à dignidade humana próprios do contributo activo. Muito diferente do que é próprio do aproveitamento do que o arguido é obrigado a suportar passivamente — para recolha *v.g.*, de material biológico para exame de ADN — que persiste sempre “como um acto exterior ao mesmo arguido”. Do lado da contribuição activa, o arguido “é forçado a um acto de vontade, que representa o seu agir para o exterior como expressão da sua liberdade pessoal de decisão. O arguido é instrumentalizado para fins processuais não apenas como corpo, mas também como personalidade, capaz de uma decisão autónoma da vontade” (P. KASISKE, p. 16).

As dificuldades subirão de tom face a novos meios de prova propiciados (ou prometidos) pelas neurociências. Que, recorrendo à ressonância magnética funcional, podem permitir uma leitura imagiológica dos processos cerebrais, possibilitando apurar se uma pessoa interrogada mente ou diz a verdade. Se tal for possível e na medida em que venha a sê-lo, podem esbater-se as fronteiras entre *cooperação activa* e mera *tolerância passiva*. Sempre, na verdade, se pode questionar se em causa estão provas que, na expressão do caso *Saunders* “*have an existence independent of the will of the accused*”; ou se, inversamente, se trata de provas que se assemelham a um depoimento “na medida em que aquelas imagens só se obtêm a partir do monólogo mental do arguido” (HELENA MONIZ, “Neurociências e direito penal: novos e velhos problemas”. Em vias de publicação).

b) As coisas parecem ainda mais instáveis e inseguras do lado da fronteira entre a *coacção* e os *meios enganosos*. Se a corrente maioritária — e até há poucos anos relativamente consensual — limita o *nemo tenetur*

à auto-incriminação *coactiva* e, como tal, *consciente*, não faltam vozes (com destaque merecido para ROXIN) a propugnar por uma interpretação decididamente mais alargada e extensiva. Por forma a abarcar também a auto-incriminação obtida mediante *engano/erro* e, como tal, *inconsciente*. Dito com ROXIN: “A favor desta interpretação extensiva joga o facto de coacção e engano representarem meios igualmente idóneos para fazer de alguém um instrumento de interesses alheios” (ROXIN, “Zum Hörfallen-Beschluss des grossen Senats für Strafsachen”, *NSiZ*, 1997, p. 18). Uma compreensão das coisas que propende a assegurar uma proteção tendencialmente “congruente”, *sc.*, global e fechada, ao “bem jurídico”, *liberdade de auto-incriminação (Selbstbelastungsfreiheit)*. Compreendida como a “liberdade do arguido de ser ele próprio a decidir se quer ou não colaborar activamente na clarificação da matéria de facto” (*BGHSt*, 40, 71). E, por vias disso, uma solução que acaba por absorver uma parte significativa do regime dos *meios enganosos* (artigo 126.º, n.º 2, al. *a*) do CPP) e particularmente dos meios ocultos de investigação, *v. g.*, as *ações encobertas*. O que pode ter consequências comprometedoras do lado da solvabilidade constitucional dos meios ocultos de investigação se e na medida em que eles possibilitem a recolha de dados auto-incriminatórios. Isto porquanto, pertencendo o *nemo tenetur* à *área nuclear inviolável da personalidade* e estando, como tal, subtraído à ponderação e relativização, tal determinaria, sem mais, a inconstitucionalidade da generalidade dos regimes dos meios ocultos. Isto porquanto todos eles valem como expressões de ponderação normativa, desenhadas pelo legislador segundo critérios de proporcionalidade entre os direitos fundamentais e os valores e interesses associados a uma justiça penal eficaz.

O problema começou por ganhar relevo prático-jurídico a propósito dos *Hörfälle* — situações em que, com o consentimento de um dos sujeitos duma comunicação telefónica, um terceiro (agente encoberto ou homem de confiança) escuta ou mesmo grava a conversação — dos anos noventa e viu a sua importância subir exponencialmente com o peso crescente de outros *meios ocultos de investigação*, particularmente dos *agentes encobertos* em sentido lato, compreendendo também os particulares utilizados como “homens de confiança” pelas autoridades da investigação criminal. (Sobre o problema no âmbito da intromissão nas telecomunicações, acentuando a sua natural propensão para a produção inconsciente de dados auto-incriminatórios, mas considerando que eles não caem na área de tutela específica do *nemo tenetur*, J. VOGEL, “Infor-

mationstechnologische Herausforderungen an das Strafprozessrecht”, *ZiS*, 2012, p. 483).

As coisas pareciam relativamente estabilizadas até ao fim do século passado. Já então o BGH havia decidido os *Hörfälle* sob a proclamação cortante: “o objeto de proteção do princípio *nemo tenetur* é a liberdade face à coação de declarar ou de colaborar no processo penal. A liberdade em relação ao erro não cai na área de aplicação deste princípio” (*BGHSt* 42, 139 = *NJW*, 1996, pp. 2940 s. As decisões do BGH sobre os *Hörfälle* provocaram grande discussão e debate na doutrina alemã. Cf. por todos, ROXIN, “Nemo tenetur: die Rechtsprechung am Scheideweg”, *NStZ* 1995 e, do mesmo autor, *NStZ*, 1997, *cit.*). O panorama foi depois significativamente abalado a partir da decisão do TEDH sobre o caso *Alan v. Reino Unido* (2003) e das réplicas por ela desencadeadas, tanto na jurisprudência de Estrasburgo como nos pronunciamentos dos tribunais dos Estados da Convenção e, particularmente, do BGH alemão (Para uma referência mais aturada, por todos, R. ZUCK, “Faires Verfahren und der Nemo tene-tur-Grundatz bei der Besuchsüberwachung in der Untersuchungshaft. Zugleich Anmerkung zu BGH, Urt. v. 29. 04. 2009”, *JR*, 2010, pp. 17 ss.; KASISKE, *ob. loc. cit.*; SOWADA, *FS-Geppert*; C. ROXIN, “Anmerkung (BGH, 31.13.2011 — Beschuldigtenangaben gegenüber Polizeieinformaten in vernehmungsfähnlicher Situation”, *StV*, 2012, pp. 131 ss.; A. ENGLÄNDER, “Das nemo-tenetur-Prinzip als Schranke verdeckter Ermittlungen”, *ZiS*, 2010, pp. 163 ss.; KÜHNE, “Beschuldigtenangaben in vernehmungsfähnlichen Situationen”, *FS-Wolter*). Tudo com reflexos naturais do lado da doutrina. O caso: como o suspeito se recusasse a responder no interrogatório policial, a polícia colocou um informador de confiança na cela onde o suspeito cumpria prisão preventiva para o submeter a um interrogatório persistente e cerrado para lhe “arrancar” declarações auto-incriminatórias. O Tribunal de Estrasburgo acabou por se pronunciar no sentido de ter ocorrido um atentado inadmissível à liberdade de auto-acusação. O Tribunal não deixa de sublinhar que o *nemo tenetur* visa, “em primeira linha garantir aos suspeitos a liberdade de decidir se quer responder ou calar-se face a um interrogatório da polícia”. Só que a área de aplicação do direito não está “limitada aos casos em que o arguido teve de se confrontar com a coacção, em que a vontade do mesmo arguido foi de alguma forma ultrapassada”. E isto porquanto a liberdade de auto-acusação resulta “efectivamente violada nos casos em que, face à recusa do arguido em responder ao interrogatório policial, se recorre ao engano para ‘tirar’ do arguido

b) Em matéria de *fundamentação*, mesmo tendo em conta as divergências que no plano dogmático-categorial continuam a alimentar os debates, não será arriscado acreditar no tributo generalizado a uma compreensão das coisas como a que vem sendo sustentada pelo Tribunal Constitucional federal. Segundo a qual, o *nemo tenetur* emerge como “expressão evidente duma compreensão de fundo do Estado de Direito (*rechtsstaatliche Grundhaltung*) assente na ideia axiomática do

confissões ou outras declarações de sentido auto-incriminatório que (as autoridades) não lograram obter através do interrogatório (formal)”. Isto suposto que, no cenário e no contexto em que as coisas se passam, se possa considerar o interrogatório do homem de confiança como um “equivalente funcional do interrogatório estadual”. A decisão do TEDH teve eco directo e decisivo na jurisprudência do BGH. Que, louvando-se expressamente do *caso Alan*, veio por acórdão de 26.07.07 proclamar: “Um agente encoberto não pode, explorando uma relação de confiança, pressionar insistentemente um arguido que (antes) se prevaleceu do direito ao silêncio, para o forçar a pronunciar-se num interrogatório semelhante ao interrogatório policial e tirar dele (*entlocken*) declarações sobre os factos. Uma tal produção de prova viola o princípio de que ninguém pode ser coagido a acusar-se a si próprio, devendo em princípio ter como consequência uma proibição de valoração” (*BGHSt* 52, 11 = *NJW*, 2007, pp. 3138 ss. Sobre a decisão, ROGALL, “Selbstbelastungsfreiheit und vernehmungsfähnliche Befragung durch Verdeckten Ermittler”, *NStZ*, 2008, pp. 110 ss.). Apesar de tudo, não seria ajustado imputar ao TEDH e ao BGH o propósito de uma parificação generalizada do engano à coacção, nos termos e para efeitos de *nemo tenetur*. O que seria contrariado pelos desenvolvimentos ulteriores tanto do TEDH como do BGH, que vão claramente no sentido de circunscrever o universo de constelações de engano reconduzíveis à figura e ao regime do *nemo tenetur*. O que passa pela tentativa de identificação das situações arquetípicas de casos de engano a erigir à *fattispecie* do *nemo tenetur*. Um objetivo cuja prossecução é possível referenciar em decisões do TEDH, como a do *caso Bykov v. Rússia* (2009), ou do BGH, como a de 31.03.11 (*NStZ*, 2011, pp. 596 ss.). Para uma síntese dos últimos desenvolvimentos, KASISKE, *ob. loc. cit.*; JOANA COSTA, *ob. loc. cit.*

respeito pela dignidade humana”²⁷. Ele representa assim “uma decisão de valor a favor do direito de personalidade, imposta pelo artigo 2, I em combinação com o artigo 1, I da Lei Fundamental, perante o qual tem de recuar o interesse da comunidade na perseguição criminal. A dignidade impõe que o arguido possa decidir livremente se quer ou não ser utilizado como instrumento da sua própria condenação”²⁸.

c) Reconduzindo as coisas ao seu núcleo eidético, não é função do *nemo tenetur* isentar o contribuinte do cumprimento dos seus deveres tributários, menos ainda legitimar a prática de ilícitos criminais, desde a *Falsificação de documentos* a actos de *Fraude fiscal*. Ele só protege “contra a coerção no sentido da auto-acusação e de uma condenação criminal assente” na colaboração activa do arguido *coactivamente* imposta²⁹.

Partindo da dignidade humana, o *nemo tenetur* define a fronteira inultrapassável do inexigível. Na certeza de que seria sempre

“inexigível e incompatível com a dignidade humana, o recurso à coacção para obrigar (o arguido) a oferecer, com as suas próprias mãos, os pressupostos da sua condenação penal ou da aplicação das correspondentes sanções”³⁰.

Dito noutros termos, só se atinge a fronteira do inexigível e se actualiza o atentado à dignidade humana com a *mudança de fim* dos dados de sentido auto-incriminatório,

²⁷ BVerfGE 56, 37 = NJW, 1981, p. 1431.

²⁸ Id. *ibidem*.

²⁹ Decisão do Tribunal Constitucional federal de 10.10.04. Cf. NJW, 2005, p. 353.

³⁰ BVerfGE 56, 37 = NJW, 1981, p. 1432.

coercivamente trazidos ao procedimento tributário, para a sua utilização em processo penal.

11. Referenciada a *extensão e fundamentação* do *nemo tenetur*, importa sinalizar os aspectos mais salientes da sua densidade axiológica e, reflexamente, da consistência da tutela jurídica que lhe é normativamente reconhecida.

a) A este propósito, soa hoje consensual o entendimento segundo o qual o *nemo tenetur* goza de uma tutela *absoluta*. No sentido de que não comporta *relativização* em sede de *ponderação*. Resumidamente, o princípio *nemo tenetur* está subtraído a todo o juízo de ponderação (*abwägungsfest*) mesmo face aos interesses ou valores de maior relevo e eminência comunitária. Como o interesse da eficiência da justiça criminal, *maxime* na perseguição dos crimes mais graves. Valores ou interesses cuja prossecução não pode, em caso algum, justificar que o arguido venha a ser coactivamente convertido em instrumento activo da sua própria condenação. Numa formulação recente do supremo tribunal alemão:

“A liberdade de auto-acusação corresponde ao estatuto do arguido no processo penal, em que figura como sujeito e não como objecto do processo. Como tal, prevalece sobre o dever do Estado de assegurar uma eficaz perseguição penal, também ela um valor constitucionalmente consagrado. Por vias disso, ele vale independentemente da gravidade do crime a perseguir”³¹.

E não é outro o entendimento do TEDH, que recorren-temente se tem pronunciado pelo carácter absoluto do *nemo tenetur*, a valer independentemente da gravidade do crime a perseguir — “*from the most simple to the most complex*” (Saunders

³¹ BGHSt, 51, 11 (“caso Mallorca”) = NJW, 2007, pp. 3140

v. *Great Britain*)³². Num dos seus mais recentes pronunciamentos — *Bykov v. Russia* (2009) — considera o Tribunal de Estrasburgo que o princípio vale

“para todos os processos independentemente da natureza do crime. O interesse público não pode justificar nenhum meio que atente contra o conteúdo essencial do direito de depor do arguido, incluído o direito de não ter de se acusar a si próprio”.

Este é outrossim o entendimento a que se acolhe, sem dissonâncias significativas, a generalidade dos autores. Com formulações variáveis, de todos os lados se proclama a tese da subtração do *nemo tenetur* à balança da ponderação. O que equivale a afirmar que o princípio não comporta relativização, gozando de tutela absoluta, independentemente dos valores ou interesses que em concreto se lhe contrapõem. Na síntese de ROGALL: “Não há interesse, por mais elevado que seja, nem ilícito, por mais grave que seja, que possam justificar que se converta o arguido em meio de prova contra si próprio”³³. Como, nesta linha e consensualmente, se acentua, uma tal compreensão das coisas emerge como decorrência linear da dignidade da pessoa, raiz matricial do *nemo tenetur* e realidade numenal que nele se espelha e mostra. Na síntese de DIERLAMM:

“Uma vez que o princípio *nemo tenetur* como expressão cunhada da dignidade humana goza de tutela absoluta, tal vale

³² Ainda de acordo com o caso *Saunders*: “The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings”.

³³ ROGALL, “Die Missachtung des Verbots der Selbstbelastung im geltenden und kommenden Abgabenrecht”, *ZRP*, 1975, p. 279. No mesmo sentido, do autor, *FS-Kohlmann*, pp. 470 ss.; KASISKE, *JuS*, 2014, p. 20; A. DIERLAMM, “Zur Verfassungsmässigkeit des § 393 Abs. 2, 2 AO unter besonderer Berücksichtigung des Nemo-tenetur-Prinzips”, *FS-V. Krey*, 2010, pp. 30 ss.

independentemente da gravidade do crime imputado. O princípio *nemo tenetur* não comporta relativização e está subtraído à ponderação”³⁴.

b) Não pode ser outra a conclusão, a perspectivar-se o *nemo tenetur* como emanção do *direito geral de personalidade*. Porque então será forçoso levar o *nemo tenetur* à *área nuclear e inviolável da personalidade*, também ela subtraída à ponderação e a gozar de uma tutela absoluta. E é assim porquanto, como refere ROGALL, “forçar o arguido a expor-se a si próprio perante a perseguição penal, configura invariavelmente uma intromissão nesta área nuclear”³⁵. O princípio “*nemo tenetur* — explicita nesta linha DIERLAMM — contende com a mais restrita área nuclear e inviolável da condução da vida. As intromissões nesta área nuclear não podem justificar-se constitucionalmente em nome de considerações de proporcionalidade. Assim como, mesmo face à suspeita dos crimes mais graves, os dispositivos da lei processual penal não permitem, em qualquer caso, o recurso à coerção sobre o arguido para obter a sua auto-inculpação, nada releva para o efeito a importância do interesse público na perseguição penal, no caso concreto”³⁶.

A tese da vigência e da tutela absolutas do *nemo tenetur* presta, assim, tributo à doutrina da “área nuclear inviolável da vida privada” (*unantastbare Kernbereich privater Lebensgestaltung*), cuja emergência e afirmação ficou a dever-se, em primeira

³⁴ *Ibid.* p. 30. Para um exame mais aturado sobre os problemas suscitados em torno da tutela absoluta da dignidade, J. BERNSTORFF, “Der Streit um die Menschenwürde im Grund- und Menschenrechtsschutz. Eine Verteidigung der Absoluten als Grenze und Auftrag”, *JZ*, 3013, pp. 905 ss.

³⁵ *ZRP*, 1975, p. 280. No mesmo sentido, KASISKE, *JuS*, 2014, p. 20.

³⁶ *Ob. cit.*, p. 31.

linha, aos esforços do Tribunal Constitucional federal ao longo do século XX e retomados com particular insistência já no decurso do presente século. Em que é já possível contar um número considerável de aturados (e extensos) pronunciamentos a reafirmar sistematicamente a doutrina da *área nuclear inviolável*. E a fazê-lo com enunciados que, no essencial, se repetem praticamente intocados³⁷.

Reconhecida pela generalidade dos autores, a doutrina da *área nuclear inviolável* obteve também eco na jurisprudência ordinária³⁸, particularmente do lado do BGH, conhecendo

³⁷ Retomando a formulação de um desses arestos (7. 12. 2011, 2. Senat): “Do artigo 1, I da Lei Fundamental decorre que uma área nuclear da conformação privada da vida é protegida como absolutamente *unan-tastbar*. Nem mesmo os interesses prevalecentes da comunidade podem justificar uma intromissão nela. As informações relativas à área nuclear não podem ser utilizadas, não podendo por isso ser valoradas como prova em julgamento”.

³⁸ Marcantes dois arestos, respectivamente, de 2005 e 2011, ambos versando sobre *solilóquios* do arguido, proferidos no quarto duma clínica em que estava internado, num caso, e na cabina de um camião, no outro. E a que as autoridades policiais haviam tido acesso através de gravações ocultas e de vigilância acústica (cf., para a primeira decisão — 10.8.05 — *BGHSt*, 50, 2006 = *NSiZ*, 2005, pp. 700 ss.; e para a segunda — 22.12.2011 — *HRRS*, 2012, n.º 268). Embora em ambos os casos, os solilóquios correspondam a confissões dos crimes (particularmente graves) de que os arguidos eram suspeitos, o BGH considerou que eles pertenciam à área nuclear inviolável e gozavam de tutela absoluta. Não podendo, por isso, ser valoradas contra os arguidos as provas obtidas através da devassa dos solilóquios. Uma posição com a qual o BGH se antecipa claramente à jurisprudência do Tribunal Constitucional, que propende a excluir da área nuclear as declarações que tenham como objecto directo crimes concretos, coisa que emprestaria às declarações relevância sistémico-social (*Sozial-bezogenheit*). Uma síntese do confronto das concepções sustentadas pelos dois tribunais (BGH e Tribunal Constitucional federal) no que toca à compreensão da área nuclear inviolável, por todos, C. ROXIN, “Kernbereichsschutz und Straftatermittlung”, *FS-Wölter*, 2013, pp. 1057 ss.; do mesmo

entretanto — depois da decisão (3.3.04) do Tribunal Constitucional federal sobre a *grosse Lauschangriff* — as primeiras manifestações de consagração legal expressa. Que começaram por acontecer no contexto do regime processual penal dos meios (ocultos) de investigação com maior potencial de devassa: *intromissão nas telecomunicações* (§ 100 a), 4 da StPO) e no *domicílio* (§ 103 c), 4 e 5 da StPO). Dispositivos que expressamente erigem a área nuclear inviolável em barreira e limite, proibindo a recolha de dados que com ela contendam e impondo a destruição imediata dos dados apesar de tudo recolhidos. E ditando invariavelmente uma inultrapassável *proibição de valoração* em processo penal³⁹.

12. O percurso feito permitiu-nos situar o contribuinte/arguido (ou meramente suspeito) face às exigências, aparentemente antinómicas e irreconciliáveis, do direito tributário e do processo penal. O direito tributário a fazer impender sobre o contribuinte um dever global de colaboração e de verdade. Obrigando o contribuinte a comunicar às autoridades tributárias todos os factos fiscalmente relevantes. E a fazê-lo com verdade, mesmo que isso o obrigue a declarações

autor, “Grosser Lauschangriff und Kernbereich privater Lebensgestaltung”, *FS-Böttcher*, 2007, pp. 159 ss.

³⁹ O conceito de *área nuclear inviolável* fez entretanto a sua entrada também no direito penal substantivo. Tal aconteceu no código penal alemão, através do § 201 a) StGB, votado à incriminação e punição da “*violação da höchstpersönlichen Lebensbereich através do registo da imagem*”. Para uma referência mais aturada à área nuclear, cf ainda M. WARNTJEN, *Heimliche Zwangsmassnahmen und das Kernbereich privater Lebensgestaltung*, 2007. De referir que o reconhecimento duma área nuclear inviolável constava já do Código Penal Português, no contexto da *teoria das três esferas*, a que parece obedecer a tutela penal da privacidade prevista no Código Penal Português. Sobre o tema, COSTA ANDRADE, *Comentário Conimbricense*, T. I, 2.^a Edic., pp. 1047 s.

ou gestos de carácter auto-incriminatório. Enquanto isto, o direito processual penal assegura ao arguido o mais consistente e irreduzível *privilege against self-incrimination*, não podendo, em nenhum caso, ser coagido a contribuir activamente para a sua condenação.

Este quadro normativo tenderá a colocar o contribuinte que tenha praticado um qualquer ilícito criminal — tributário ou não — numa situação aparentemente aporética. Será concretamente assim sempre que o cumprimento dos deveres tributários implique declarações ou gestos de carácter auto-incriminatório.

Então:

- ou viola os deveres fiscais, nessa mesma medida praticando novos ilícitos criminais (*v. g.*, *Falsificação de documentos*, *Fraude fiscal*, etc.), reforçando a sua exposição às sanções penais;
- ou actua em conformidade com os comandos do direito (penal) fiscal, nessa mesma medida podendo contribuir activamente para a sua própria condenação ⁴⁰.

Como um relance sobre o panorama legislativo, jurisprudencial e doutrinal permite alcançar, têm sido muitas e diversificadas as propostas avançadas com vista à solução dos problemas e à superação das aporias. Uma procurando superar o conflito à custa do recuo do direito tributário e, reflexivamente, das pretensões do Fisco, outras à custa do direito penal, *sc.*, à custa do encurtamento do punível; umas à custa do direito processual-adjectivo, outras à custa do direito material-substantivo.

⁴⁰ Para uma referência mais desenvolvida ao conflito e às antinomias, GRAWE, *Die strafprozessuale Zufallsverwendung*, 2008, pp. 129 ss.; K. BECKEMPER, *ZiS*, 2012, pp. 222 ss.

Recordamos, entre as mais credenciadas:

- a) suspensão dos deveres de colaboração e de declaração face às autoridades tributárias, uma superação do conflito à custa do direito tributário;
- b) persistência dos deveres de colaboração e informação, mas suspensão da sua reafirmação contrafáctica à custa das reacções criminais, a título nomeadamente de *Fraude fiscal*. Resultado que uns procuram alcançar através da redução teleológica da extensão da incriminação da *Fraude fiscal*, outros fazendo valer a *inexigibilidade* do cumprimento dos deveres tributários⁴¹;
- c) A persistência no plano material-substantivo dos deveres de colaboração/informação e das pertinentes formas de reafirmação da validade (incluída a punição por *Fraude fiscal*), conjugada com a *proibição de utilização/valoração* em processo penal dos dados de conteúdo auto-incriminatório que o contribuinte/arguido foi obrigado a levar ao conhecimento da administração tributária⁴².

Antecipando razões, é esta última, a solução assente na *proibição de valoração em processo penal*, que, depois de algumas hesitações, avanços e recuos, colhe hoje o aplauso generalizado de tribunais e autores. Uma preferência que bem se justifica, tanto pela plasticidade dogmático-normativa das *proibições de prova* como, e sobretudo, pela justiça e adequação político-criminal das soluções prático-jurídicas a que abre a porta.

⁴¹ Neste sentido, advogando a não punição do incumprimento dos deveres tributários em razão de *inexigibilidade*, W. JOECKS, “Der nemo tenetur-Grundsatz und das Steuerstrafrecht”, *FS-Kohlmann*, 2003, pp. 463 ss.

⁴² Para uma referência mais aturada às alternativas com maior curso na experiência jurídica, H. RÜPING/TH. KOPP, *NStZ*, 1997, pp. 530 ss.; K. BECKEMPER, *ZiS*, 2012, pp. 223 s.; K. ROGALL, *FS-Kohlmann*, pp. 471 ss.; HILGERS-KLAUTZSCH, *Rn.* 5.

13. Antes de avançarmos na identificação e no comprometimento com uma via de superação normativa dos problemas, convirá sinalizar as exigências a que uma tal solução deve, no plano ideal-típico, obedecer.

a) Uma tal solução deve, *do lado do processo penal*, assegurar ao arguido o respeito dos direitos inerentes ao seu estatuto de *sujeito processual*, *maxime* o respeito do *nemo teneatur* na plenitude do respectivo programa de protecção. Pela negativa, um arguido em processo penal não pode ser prejudicado face aos demais arguidos *pelo simples facto de ele ser também contribuinte*. Reversamente, *do lado do direito tributário*, não pode assegurar a nenhum contribuinte um tratamento (fiscalmente) privilegiado *pelo simples facto de ele ser também arguido em processo penal* ⁴³.

Como hoje parece entendimento generalizado, estas exigências não são satisfeitas pela solução assente no recuo das pretensões do Fisco, nomeadamente pela suspensão dos deveres de colaboração e informação à administração tributária ⁴⁴.

⁴³ Cf., por todos, JOECKS, *FS-Kohlmann*, pp. 452 ss.

⁴⁴ Solução que começou por ser adoptada e aplicada pelo BGH nas constelações típicas em que o cumprimento adequado e tempestivo das obrigações de declaração obrigaria o contribuinte a revelar dados relativos a um crime fiscal anteriormente cometido. Ou poderiam levar ou ajudar à prova daquele crime. Ou a denunciá-lo, directa ou indirectamente. Era nesse sentido que o tribunal supremo alemão interpretava o disposto no n.º 1, 2 do § 393 da AO. Solução contestada por sectores credenciados da doutrina, por colocar o contribuinte transgressor (ou, ao menos suspeito de sê-lo) numa situação de claro privilégio face ao contribuinte cumpridor dos seus deveres. Enquanto este continuava obrigado ao cumprimento irrestrito e atempado dos deveres para com a administração tributária, o contribuinte que antes tivesse praticado um qualquer crime fiscal beneficiava da suspensão e adiamento do cumprimento dos seus deveres. Porventura para um momento em que a alteração das circunstâncias fácticas poderia ter já comprometido irreversivelmente a cobrança dos tributos em dívida. Não sendo, por isso, de estranhar que,

b) A progressão no sentido da construção do almejado paradigma normativo de superação dos problemas tem de fazer-se a partir das premissas entretanto ganhas e consolidadas.

O intérprete e aplicador do direito tem de se mover no espaço deixado em aberto pela redução da complexidade já operada e devida, em primeira linha, à própria Constituição. Em que avulta o reconhecimento do *nemo tenetur* como instituição irrenunciável do Estado de Direito e como projecção directa da intangível *dignidade pessoal*. E, como tal, também ele pertinente à *área nuclear e inviolável* da condução da vida. Estando, por isso, *subtraído à balança da ponderação, não comportando relativização* em nome da salvaguarda ou promoção de valores ou interesses comunitárias, qualquer que seja a sua relevância e eminência. Vale por dizer que as soluções encontradas só serão legítimas e admissíveis se assegurarem o respeito irrestrito do *nemo tenetur*, na rigidez intocada da sua compreensão e extensão. Como o Tribunal Constitucional federal fundada e pertinentemente assinala, o *nemo tenetur* e o seu

acolhendo-se às críticas e propostas que vinham sendo avançadas pela doutrina, o BGH tenha mudado de linha. Adoptando agora uma solução que combina a persistência intocada dos deveres de colaboração com a administração tributária (incluído o recurso à punição por *Fraude fiscal*) com a *proibição de valoração* em processo penal dos dados auto-incriminatórios. Isto a partir, nomeadamente, da decisão de 12.01.2005 em cujo “sumário” pode ler-se: “Estando pendente um processo criminal por crime fiscal, a proibição da coerção (*nemo tenetur se ipsum accusare*) não justifica a omissão da apresentação da declaração de rendimentos para o período seguinte. De todo o modo, a utilização no processo penal das declarações de sentido auto-incriminatório do contribuinte está coberta por uma proibição de valoração”. Para uma referência mais alargada às vicissitudes da jurisprudência e da doutrina germânica durante este período, U. HELLMANN, “Anmerkung”, *JZ*, 2002, pp. 617 ss.; do mesmo autor, “Das Steuerstrafrecht als Testfall des Nemo-tenetur-Prinzips”, *FS-Seebode*, 2008, pp. 143 ss.; ROGALL, “Anmerkung”, *NStZ*, 2006, pp. 41 ss.

reconhecimento com este sentido e alcance, não impedem o legislador ordinário de fazer impender sobre o cidadão — concretamente sobre o contribuinte — deveres de colaboração com a Administração de conteúdo ou efeitos auto-incriminatórios. Isto desde que o faça adoptando as providências ou “expedientes” (*Vorkehrungen*) indispensáveis à protecção ou imunização do arguido contra a utilização em direito processual penal dos dados de sentido auto-incriminatório que ele foi obrigado a levar à administração tributária. É o que, já o vimos, se pode expressivamente designar por “*Gemeinschuldner-Mechanismus*”⁴⁵. Nesta linha e retomando uma formulação, no essencial, já presente no pronunciamento de 1981, refere mais recentemente (15.10.2004) o Tribunal Constitucional de Karlsruhe:

“O direito ao silêncio constitucionalmente imposto seria ilusório se uma declaração auto-incriminatória produzida fora do processo penal pudesse, contra a sua vontade, ser valorada contra ele em processo penal. Uma declaração coercivamente produzida só é constitucionalmente admissível

⁴⁵ Recuperamos, pelo seu significado, um dos enunciados centrais do aresto. “Onde seja admissível uma coerção de efeito auto-incriminatório, os dados coercivamente obtidos e relativos a actos criminalmente ilícitos, não podem em qualquer caso ser transmitidos às autoridades da perseguição criminal nem por estas valorados contra a pessoa que fez a declaração. O que, por razões de ordem constitucional, se impõe particularmente no domínio do direito económico-administrativo, havendo, por isso, de assegurar-se que as declarações coercivamente obtidas só possam ser valoradas para os fins legítimos segundo as leis pertinentes, não podendo ser arbitrariamente divulgadas. Da Constituição decorre, para todos os que são obrigados a apresentar declarações, a necessidade de se adoptarem mecanismos ou expedientes de protecção” (*BVerfGE* 56, 37 = *NJW*, 1981, p. 1432).

quando conjugada com uma proibição de valoração em processo penal”⁴⁶.

Em síntese conclusiva: a tutela absoluta que a Constituição reserva ao *nemo tenetur* tem como reverso a proibição — igualmente absoluta — da *mudança de fim* dos dados auto-incriminatórios da área do direito (tributário), onde eles foram coercivamente produzidos, para o campo do processo penal⁴⁷.

⁴⁶ NJW, 2005, pp. 352. Para um mais desenvolvido enquadramento normativo e dogmático-doutrinal do “mecanismo do *Gemeindschuldner*” e dos “expedientes” legais destinados a assegurar o respeito integral e absoluto do *nemo tenetur*, ROGALL, NStZ, 2006, pp. 41 ss.; do mesmo autor, FS-Kohlmann, pp. 469 ss.; DIERLAMM, FS-V Krey, pp. 30 ss.

⁴⁷ Neste sentido, equacionando os problemas do ponto de vista do princípio da *vinculação ao fim*, cf., por todos, DIERLAMM, *ob. loc. cit.*; ROGALL, FS-Kohlmann, pp. 468 ss. O princípio da *vinculação ao fim* (*Zweckbindung*) foi lançado pelo Tribunal Constitucional federal no contexto do *Völkzählungs-surteil* (1983) como corolário do direito à *autodeterminação informacional* (BVerfGE 65, 1 = NJW, 1984, pp. 419 ss.). Hoje não será arriscado acreditar que, tanto no plano doutrinal como jurisprudencial, ele configura o “enunciado basilar da tutela jurídico-constitucional dos dados pessoais” (LUPBERGER). Na sua expressão mais simples, o princípio significa a exigência de *identidade entre o fim da obtenção* (recolha, produção) dos dados e o fim da sua utilização. O que tem como corolário: para ser admissível e válida, a mudança de fim (*Zweckentfremdung* ou *Zweckänderung*) pressupõe um fundamento legal específico, distinto e autónomo face à lei originária de autorização da recolha. Na verdade “o princípio da vinculação ao fim não afasta em absoluto as mudanças de fim. Só que elas pressupõem, por seu turno, um fundamento legal que, tanto do ponto de vista formal como material, seja compatível com a Constituição” (BVerfGE 100, 313 = NJW, 2000, p. 57). Na síntese de GUSY: “Isto vale também para os dados já anteriormente obtidos e que, por vias disso, se encontram na esfera de conhecimentos do poder público. A sua ulterior utilização configura uma intromissão informacional suplementar, susceptível de aprofundar o ataque (*Eingriff*) concretizado através da recolha dos dados. Nem a recolha justifica a ulterior utilização, nem a utilização configura uma mera continuação da

c) Também do lado do direito tributário é possível referenciar enunciados normativos que, por sobre intersubjectivamente estabilizados, valem como outras tantas e decisivas reduções da complexidade.

Trata-se fundamentalmente de recordar, com a doutrina e a jurisprudência do BGH, que o *nemo tenetur* não legitima nem justifica a prática de *novos ilícitos criminais*. Correndo, por exemplo, um processo criminal contra um contribuinte suspeito de ter praticado um crime tributário, o contribuinte/arguido não está legitimado a omitir as declarações devidas para os períodos subsequentes nem a apresentar declarações falsas, só porque incorre no perigo de auto-denúncia. Tal não cabe manifestamente no âmbito de protecção do *nemo tene-*

recolha. Isto vale nomeadamente — mas não exclusivamente — para os casos em que um dado foi obtido para um fim determinado, mas é utilizado para um fim diferente. Em tais casos o fim da aquisição não justifica a utilização e o fim da utilização não justifica a obtenção. As informações só podem ser utilizadas para o fim para que foram obtidas. Cada utilização para outros fins configura uma nova agressão em relação à aquisição originária. Mesmo nos casos em que na obtenção dos dados não houve qualquer agressão — porque foram, por exemplo, fornecidos livremente pelo arguido ou entregues por sua iniciativa — mesmo assim, toda a mudança de fim na atividade estadual configura um (novo) atentado ao direito fundamental” (CH. GUSY, “Polizeiliche Datenverarbeitung zur Gefahrenabwehr”, *Zeitschrift für das juristische Studium*, 2012, pp. 156 ss. Para uma primeira aproximação aos problemas polarizados pelo princípio de *vinculação ao fim*, do lado da jurisprudência, cf., ainda *BVerfGE* 113, 29 = *NJW*, 2005, p. 1917; *BVerfGE* 125, 260 = *NJW*, 2010, p. 842 e *NJW*, 2012, pp. 1419 ss. Do lado da doutrina, cf., por todos, R. STÖRMER, *Dogmatischen Grundlagen der Verwertungsverbote: eine Untersuchung über Strukturen strafprozessualer Verwertungsverbote unter dem Einfluss der Verfassung und die Grundsätze des öffentlichen Rechts*, 1992, pp. 135 ss.; GRAWE, *ob. cit.*, pp. 343 ss.; TH. SINGELSTEIN, “Möglichkeiten und Grenzen neuerer strafprozessualer Ermittlungsmassnahmen — Telekommunikation, Web 2.0, Datenbeschlagnahme, polizeiliche Datenverarbeitung & Co”, *NStZ*, 2012, pp. 604 ss.; COSTA ANDRADE, *Bruscamente no Verão Passado, a Reforma do Código de Processo Penal*, 2009, p. 121.

*tur*⁴⁸. Mesmo que a nova declaração possa ter efeitos auto-incriminatórios em relação ao crime já praticado e que está a ser ou pode vir a ser perseguido. Mesmo assim, o contribuinte/arguido (suspeito) continua obrigado a cooperar, a apresentar as suas declarações e a fazê-lo com verdade.

Resumidamente, não cabe no âmbito de tutela do *nemo tenetur* justificar o inadimplemento dos deveres de colaboração/verdade, menos ainda à custa da prática de novos ilícitos criminais.

14. Lançados os alicerces, é agora possível prosseguir com relativa segurança na edificação de uma solução normativa de superação do conflito e de enquadramento jurídico dos problemas. Antecipando conclusões, tudo parece conjugar-se no sentido da prevalência da solução assente na figura e no regime da *proibição de prova*, com créditos que se sobrepõem claramente aos das demais alternativas com curso na doutrina e nos tribunais.

E é assim tanto no plano normativo e político-criminal como no plano dogmático-doutrinal.

a) Precisando melhor as coisas, temos em vista uma solução que: do lado do processo penal, assegure a *proibição da valorização* dos dados de sentido auto-incriminatório que o arguido foi, na veste de contribuinte, obrigado a levar ao

⁴⁸ Desenvolvidamente, U. HELLMANN, *JZ*, 2002, pp. 617 ss.; do mesmo autor, *FS-Seebode*, pp. 149 ss. Do lado da jurisprudência, recordamos, por exemplo, a decisão de 10.01.2002 do BGH. Segundo a qual: “Correndo, um processo criminal contra um contribuinte por ter apresentado declarações fiscais falsificadas, a proibição do recurso a meios coercivos constante do § 393, 1, 2 da AO (*nemo tenetur se ipsum accusare*) não justifica nem a omissão das declarações (correspondentes aos períodos ulteriores) nem a apresentação de declarações com dados incorrectos ou inadequados” (*JZ*, 2002, p. 615).

conhecimento da administração tributária; e, do lado do direito tributário, assegure a vigência integral e contínua dos deveres de colaboração e de verdade do contribuinte, deveres cuja eficácia é, em última instância, assegurada pela incriminação da *Fraude fiscal*.

Como bem se compreende, uma solução que garanta o respeito integral pelo princípio *nemo tenetur* e da sua área de protecção. Permitindo ao mesmo tempo a satisfação cabal dos interesses e dos direitos do Fisco. Que mantém intocado o arsenal de meios indispensáveis para assegurar a transparência dos factos fiscalmente relevantes e a recolha dos tributos legalmente consignados.

E isto sem introduzir indesejáveis factores de perturbação como os que podem apontar-se às soluções que advogam a suspensão do dever de colaboração e de verdade ou tão só a suspensão do recurso às diferentes sanções legalmente previstas — designadamente as sanções do direito penal — para assegurar a sua validade contrafáctica. Logo porque uma tal solução colocaria o contribuinte infractor numa situação de injustificado privilégio face ao contribuinte cumpridor⁴⁹.

b) Do que fica exposto, terão resultado patentes as vantagens da solução assente na *proibição de valoração* em processo penal dos dados de conteúdo auto-incriminatório que o arguido foi obrigado a levar ao procedimento tributário em obediência aos deveres de colaboração, cooperação e verdade.

⁴⁹ E isto sem esquecer que a persistência dos deveres, desarmados dos meios de reafirmação contrafáctica, corresponde, na prática, a afirmar o “direito fáctico a recusar a colaboração e a declaração” (KOHLMANN, *ob. cit.*, p. 30). No mesmo sentido, BÄRLEIN/PANANIS/REHMSMEIER, *ob. cit.*, p. 1827. Para uma referência mais detida às vantagens relativas da solução assente na *proibição de valoração*, ROGALL, *NStZ*, 2006, p. 43; HELLMANN, *JZ*, 2002, pp. 518 ss.; do mesmo autor, *FS-Seebode*, pp. 146 ss.; HILGERS-KLAUTZSCH, *Rn.* 36 ss.

Os deveres de colaboração subsistentes em ramos de direito exteriores ao processo penal não podem projectar-se sobre o processo penal em provas (coercivamente) auto-incriminatórias. A comunicação entre os procedimentos-ambiente e o processo penal é interrompida pela estrita *vinculação ao fim* dos dados auto-incriminatórios resultantes do cumprimento dos deveres de colaboração e cooperação que ordenamentos como o direito tributário fazem impender sobre o cidadão. Tudo com uma consequência: tanto o processo penal como os procedimentos-ambiente podem perfeitamente realizar-se e actualizar-se em obediência e fidelidade aos seus “códigos” específicos. O que vale também e em toda a linha para o direito tributário: a emergir como um sistema autónomo e autorreferente, preservando intactos tanto os deveres de colaboração/cooperação que faz legitimamente impender sobre o contribuinte, como o pertinente arsenal de meios de reafirmação contrafáctica.

c) Não deve, por isso, estranhar-se a insistência com que um número crescente de vozes considera que a *proibição de valoração* corresponde mesmo a um ditame constitucional. Do lado da jurisprudência, a tese da imposição constitucional da *proibição de prova* aflorava já claramente no *Gemeindschuldner-Urteil* (1981) do Tribunal Constitucional federal. A sugerir o recurso à proibição de valoração como o “expediente” mais indicado para satisfazer as exigências constitucionais associadas ao *nemo tenetur*. A tese viria depois a ser expressa e univocamente assumida pelo mesmo Tribunal Constitucional no já citado aresto de 15.10.04. Segundo o qual a imposição de deveres de colaboração e de verdade com efeitos auto-incriminatórios “só é constitucionalmente admissível se acompanhada de uma proibição de valoração processual-penal”⁵⁰.

⁵⁰ NJW, 2005, p. 353.

Do lado da doutrina e fazendo-se eco desta compreensão das coisas, refere por exemplo, ROGALL:

“A proibição (de valoração) configura o instrumento que impede a violação de uma posição protegida como um direito fundamental. A protecção através da proibição de utilização ou valoração é, por isso, constitucionalmente imposta. Ela não comporta relativizações, uma vez que a instrumentalização do arguido para a sua própria condenação, é sempre uma instrumentalização inequívoca, mesmo em se tratando de perseguir os crimes mais graves”⁵¹.

IV. Inconsistência e indolência de um acórdão insustentável

15. O propósito de lançar um olhar crítico sobre o acórdão n.º 340/2013 do Tribunal Constitucional ofereceu-nos a oportunidade de uma reflexão sobre os tópicos nucleares da figura e do regime do *nemo tenetur*: fundamentação, sentido e conteúdo normativo, densidade axiológica e implicações prático-jurídicas. Permitiu-nos compreender o *nemo tenetur* como um princípio axiomático do *processo penal*: que concentra a sua área de protecção no processo penal, só no processo penal podendo ser afrontado e reafirmado. Em se tratando de constelações fácticas como aquelas sobre que versa o acórdão — a existência de dados auto-incriminatórios que o cidadão é legitimamente obrigado a comunicar à Administração — só a ulterior e eventual utilização ou valoração probatória daqueles dados em processo penal pode convocar

⁵¹ ROGALL, *FS-Kohlmann*, pp. 497. No mesmo sentido, acentuando a *Verfassungsrang* da proibição de valoração, H. RÜPING/Th. KOPP, *JuS*, 1997, p. 394; HILGERS-KLAUTZSCH, *Rn.* 36.

o princípio *nemo tenetur* e fazer valer a sua inultrapassável linha de fronteira e protecção.

Na certeza de que, com esta compreensão e extensão, como instituição irrenunciável do Estado de Direito e do processo penal de estrutura acusatória e como projecção directa da dignidade, o *nemo tenetur* está subtraído a toda a ponderação, não conhecendo qualquer forma de relativização. Nem sequer em nome da salvaguarda ou prossecução dos valores ou interesses comunitários de maior dignidade. Vale por dizer, nem sequer em nome da perseguição das manifestações mais graves de criminalidade, por mais drástica que seja a danosidade social provocada, por mais perturbador que seja o alarme desencadeado. Neste sentido, o princípio *nemo tenetur* goza de vigência e tutela *absolutas*. Enquanto isto e do lado do direito tributário, persistem imunes e intocados os deveres de colaboração, cooperação e verdade que impendem sobre o contribuinte. Tanto na sua densidade axiológica e espessura normativa como nos meios e instâncias de reafirmação contrafáctica.

Já noutro plano, no plano do desenho das alternativas doutrinárias e normativas preordenadas à actualização dos princípios enunciados, sobreleva a solução da *proibição de valoração*. A interpor-se na linha de fronteira entre o procedimento tributário e o processo penal e a cortar as vias de comunicabilidade entre os dois (sub-)sistemas jurídicos. E a fechar a porta à valoração em processo penal dos dados auto-incriminatórios coercivamente (se bem que legitimamente) segregados pelo procedimento tributário. Mas apenas isso. Não fazendo reverter sobre o direito tributário qualquer complexidade que ele tenha de reduzir “à sua custa”.

Uma compreensão das coisas que, a nosso ver, fará avultar a pertinência e a plausibilidade do juízo crítico que nos merece o acórdão n.º 340/2013 do Tribunal Constitucional. Crítica que retomamos a encerrar este escrito. E que se

estende tanto ao plano *formal*, *rectius* lógico-metodológico como ao plano *material* ou do (des)acerto substancial das soluções sustentadas.

16. No plano estritamente *formal*, hão-de, à partida, ter-se presentes algumas e indisfarçáveis imprecisões e indefinições de índole conceitual-categorial, a inquinarem a construção do Tribunal. Para além disso, sobrelevam, não menos evidentes nem menos comprometedores, vícios e falácias de carácter lógico-epistemológico, que minam a eficácia argumentativa do discurso do mesmo Tribunal. E que, nessa medida, comprometem insanavelmente a pertinência e sustentabilidade das conclusões alcançadas. Deixando ficar a impressão de um discurso perdido entre o ponto de partida, o ponto de chegada e os lugares intermédios de escala e de passagem. Tudo, na verdade, se passando como se o Tribunal Constitucional se tivesse esquecido do problema que lhe cabia equacionar e superar: a *solvabilidade constitucional da utilização/valoração em processo penal dos dados auto-incriminatórios que o direito tributário obriga o contribuinte a trazer ao procedimento inspectivo*. Utilização/valoração que o Tribunal não deixa de qualificar como “*restrições não desprezíveis ao princípio nemo tenetur*”.

Em vez disso, o Tribunal gastou energias e recursos na demonstração da solvabilidade constitucional (coisa ociosa porque aproblemática) das restrições ao *direito geral de personalidade* (ou de *liberdade geral de acção*) consubstanciadas nos deveres de colaboração, cooperação e verdade, que o direito tributário faz impender sobre o contribuinte. Se necessário, à custa da revelação ou comunicação de dados de sentido auto-incriminatório. Isto para, afinal, concluir:

“*numa ponderação entre o princípio nemo tenetur se ipsum accusare e a restrição que ao mesmo é imposta no caso concreto e os*

valores constitucionais que se pretendem salvaguardar com essa restrição, é de entender que a mesma não se revela desproporcionada”.

Solução que, a não ser levada à conta de irreduzível *petição de princípio*, só pode valer como oferta de algum inesperado e generoso *deus ex machina*. Porque, manifestamente, ela não está contida nas premissas axiológicas, teleológicas, político-criminais e normativas mobilizadas na construção do acórdão.

Foi o que de forma mais aturada começámos por tentar pôr a descoberto, exercício que nos dispensamos de retomar. Limitar-nos-emos a um apontamento adicional tendente a ilustrar (e sustentar) a censura da falta de rigor e precisão que, aqui e ali, marca a teorização do Tribunal.

Convocamos, para o efeito, um *topos* específico atinente à compreensão e extensão do *nemo tenetur*. Que, segundo o entendimento pacífico, vale apenas para o processo penal — e, em termos que aqui não curaremos de precisar, para outros ordenamentos processuais sancionatórios como o contra-ordenacional —, nele esgotando a sua relevância e o seu âmbito de tutela. Que só se actualiza se e a partir do momento em que, *no processo penal*, se questione a valoração dos dados auto-incriminatórios. Razão pela qual — entre outras — não se torna fácil compreender e acompanhar a afirmação do aresto segundo a qual: tem

“justificação que o princípio nemo tenetur se ipsum accusare ultrapasse as barreiras formais do processo penal e que, nestes casos, se estenda a esta interacção entre o processo inspectivo e o processo penal, embora a proteção conferida por este princípio tenda a relativizar-se, cedendo mais facilmente no confronto com outros princípios, direitos ou interesses merecedores de tutela, que têm de ser harmonizados em concreto, por meio de uma compatibilização ou concordância prática, dado intervir em zona periférica da sua área de actuação”.

17. Mais do que no plano formal, é no plano material, *sc.*, no plano das soluções normativas e prático-jurídicas a que o acórdão abre a porta, que sobem, em número e em peso, os motivos de frustração e de crítica. Logo porquanto os desacertos do Tribunal se projectam directamente em custos drásticos sobre a liberdade e a dignidade. Tanto mais insustentáveis quanto injustificados e desnecessários e, como tais, à revelia dos comandos constitucionais aplicáveis.

a) Reconduzindo as coisas à sua expressão mais simples, o Tribunal Constitucional pronuncia-se pela admissibilidade constitucional da utilização/valoração em processo penal dos dados de conteúdo auto-incriminatório que o contribuinte/arguido fora obrigado a trazer à Administração tributária. Retomando um dos enunciados nucleares do acórdão:

“esta documentação e informação cedida pelo contribuinte à administração tributária, no cumprimento dos aludidos deveres de colaboração, é utilizável, não apenas no processo de inspecção, que poderá dar lugar à correcção da situação tributária, mas também num eventual processo de natureza sancionatória penal, que venha a ser instaurado na sequência ou no decurso da inspecção”.

Noutros termos, o Tribunal sanciona expressamente a legitimidade e a admissibilidade de “*restrições não desprezíveis*” ao princípio *nemo tenetur*. Fá-lo porque, à partida, dá como adquirido “*que o direito à não autoincriminação não tem carácter absoluto, podendo ser legalmente restringido em determinadas circunstâncias*”. Ele estará, por isso, aberto à ponderação com outros valores ou interesses constitucionalmente reconhecidos. Concretamente e segundo o Tribunal, com os interesses associados a um sistema tributário justo e comprometido com as metas do Estado de Direito social. Na certeza de que, considera ainda o Tribunal, o recuo do *nemo tenetur* e o seu sacrifício em nome dos valores subjectivizados pelo sistema tributário “*não se revelam desproporcionados*”.

Quid inde?

Na argumentação do Tribunal Constitucional uma coisa começa por avultar: a invocação dos *valores imanescentes ao sistema tributário* como referente de legitimação constitucional da imposição dos deveres de colaboração, cooperação e verdade com o Fisco. O que denuncia a consciência mais ou menos atualizada da subsistência de um conflito entre aqueles “bens jurídicos tributários” e o *direito geral de personalidade* ou a *liberdade geral de ação*. Uma matéria que ocupa a parte de leão da teorização do acórdão e que é tratada em termos que não suscitam reparos de princípio. A não ser, tópico já por mais de uma vez assinalado, a relativa inutilidade do esforço e, reversamente, a relativa inocuidade dos resultados alcançados. Isto por se tratar de matéria de há muito clarificada em termos tão consensuais como pacíficos.

É já na 25.^a hora, à boca do lançamento da “decisão”, que o Tribunal invoca os mesmos valores imanescentes ao sistema tributário, agora como referentes de legitimação constitucional das “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur*. Uma assunção que leva implícita a subsistência de uma outra e distinta linha de conflitualidade. Agora a contraposição entre os valores imanescentes ao sistema tributário e os valores polarizados pelo *nemo tenetur*.

b) Tudo enunciados e tomadas de posição que não podemos subscrever e a merecerem-nos discordância aberta. Logo pela linearidade e pela “evidência” com que se denega o carácter *absoluto* da tutela do *nemo tenetur*, expondo-o à ponderação e relativização. Esquecendo que não há aqui espaço para a relativização, uma vez que a “instrumentalização do arguido para a sua própria condenação é sempre uma instrumentalização inequívoca mesmo em se tratando de perseguir os crimes mais graves” (ROGALL). Depois e definitivamente, porquanto, pela natureza das coisas, o *nemo tenetur* está subtraído ao conflito com os valores ou interesses subjectivizados pelo sistema fiscal.

Como sobrar já seguro, o princípio *nemo tenetur* só vale e só se actualiza no contexto do processo penal, só no processo penal podendo “irritar” ou, reversamente, ser ele próprio “irritado”. Concretamente, o *nemo tenetur* só pode ser violado na hora da *utilização/valoração* em processo penal dos dados de sentido auto-incriminatório que o contribuinte foi obrigado a levar ao procedimento tributário. Só que, quando tal se dá, entra em jogo uma (nova) específica e autónoma linha de clivagem e conflito. Em que se confrontam: de um lado, os valores associados ao *nemo tenetur*; do outro lado, os valores da eficácia da luta contra o crime e da realização da justiça penal. Numa palavra, os valores da eficácia da justiça penal — a *Funktionstüchtigkeit der Strafrechtspflege* de que falam os autores e os tribunais alemães —, também ela reconhecida como pertinente à constelação dos valores constitucionalmente reconhecidos⁵².

⁵² A compreensão da *Funktionstüchtigkeit der Strafrechtspflege* como uma dimensão irrenunciável do Estado de Direito, também ela configurando um específico e autónomo “bem jurídico” constitucional, tem sido (desde 1972) sistemática e recorrentemente afirmada pelo Tribunal Constitucional alemão. Isto sob a adesão irrestrita da jurisprudência ordinária, particularmente do BGH e de sectores significativos da doutrina. Numa das formulações recentes (12.10.11) do Tribunal Constitucional de Karlsruhe, “o princípio do Estado de Direito autoriza e exige a consideração dos interesses de uma *funktionstüchtigen Strafrechtspflege*. A Constituição atribui um elevado significado à prevenção, perseguição e clarificação dos crimes” (*BVerfGE* 129, 208 = *NJW*, 2012, p. 840). Dentre os plúrimos pronunciamentos do Tribunal Constitucional federal no mesmo sentido, cf. ainda *BVerfGE* 115, 166 = *NJW*, 2006, pp. 976 ss.; *BVerfGE* 122, 248 = *NJW*, 2009, pp. 1469 ss. Sobre o relevo deste *topos* na jurisprudência do BGH, cf., *v. g.*, CH. GUSY, “Verfassungsverwirklichung durch Verwendung und Nichtverwendung von Informationen im Strafprozess”, *HRRS*, 2009, pp. 489 ss. Do lado da doutrina, não faltam, todavia, vozes a encerrar a ideia da *Funktionstüchtigkeit der Strafrechtspflege* com algum cuidado e mesmo desconfiança. Assim, por exemplo, WOLTER, “Menschenwürde und

Aqui já não se fazem ouvir, directa e autonomamente, os valores ou interesses imanentes ao sistema tributário que actualizaram a sua relevância (e as suas reivindicações legítimas) num momento lógico, normológico, normativa e cronologicamente distinto. Recordá-se: o momento em que o legislador cura de modelar os deveres de colaboração, cooperação e verdade que faz impender sobre o contribuinte. E, por vias disso, o momento em que eles entram em antinomia e conflito com o *direito geral de personalidade* ou o *direito geral de acção*. Contexto em que surgem como referentes de legitimação dos deveres de colaboração, impostos mesmo à custa da comunicação ou revelação de dados de sentido auto-incriminatório. O que não podem é ser invocados como referentes específicos e autónomos de legitimação de restrições e violações do *nemo tenetur*.

Em definitivo, os problemas relevantes para efeitos de *nemo tenetur* só se suscitam portas adentro do processo penal. Resumidamente, quando se trata de saber se o *nemo tenetur* deve — e em que medida — prevalecer sobre a eficácia da perseguição criminal. Um problema cuja resposta não é condicionada nem pré-judicada pelas especificidades das constelações típicas de que aqui curamos: utilização/valoração processual penal de dados auto-incriminatórios coercivamente trazidos ao procedimento tributário. E atinentes quer a crimes tributários quer a crimes comuns. Na certeza de que a formulação do problema leva já consigo a resposta. Que, a nosso ver, só pode ser no sentido da prevalência contínua e irrestrita do

Freiheit im Strafprozess”, GS-Meyer, 1990, pp. 493 (“a dignidade humana e a liberdade no processo penal estão a bater em retirada”); W. HASSEMER, “Unverfügbares im Strafprozess”, FS-Maihofer, 1988, pp. 183 ss. Para uma síntese do panorama doutrinal sobre o problema, C. ROXIN/B. SCHÜNE-MANN, *Strafverfahrensrecht*, 2012, p. 4.

nemo tenetur. A ditar uma intransponível proibição de valoração em processo penal dos dados auto-incriminatórios.

Isto em alinhamento e sintonia com o entendimento hoje consensual da doutrina e da jurisprudência estabilizada e pacífica. Sob a liderança do TEDH que se tem mantido fiel ao axioma da prevalência do *nemo tenetur* sobre a eficácia da justiça criminal, independentemente da natureza e da gravidade do crime a perseguir. Uma jurisprudência que conta com a adesão irrestrita do Tribunal Constitucional e do BGH alemães, já por várias vezes convocados ao longo da presente anotação.

18. Compreende-se, assim, que só possa ser aberta a nossa discordância face ao decidido pelo Tribunal Constitucional português no ac. n.º 340/2013. Que assenta numa doutrina que, uma vez assumida consequentemente e erigida em premissa de interpretação e aplicação do direito — constitucional e ordinário — se projectaria em devastadoras consequências prático-jurídicas sobre a liberdade e a dignidade.

Tal como está construída e proclamada — cega e indiferente às exigências da *proporcionalidade* — a doutrina do acórdão vale para todos os crimes tributários. Desde os mais ligeiros, situados no limiar da insignificância e da tolerância social aos de mais drástica e alarmante danosidade social. Como não deixa de valer para *todos* os crimes comuns (*Corrupção, Tráfico ilícito, Burla ...*) que mantêm um específico contacto com o sistema tributário. Ou seja, aqueles crimes cuja notícia ou cujas provas são levadas ao conhecimento da administração tributária no cumprimento das obrigações que a lei tributária faz impender sobre o contribuinte.

Mais: aquela doutrina leva consigo o risco do sacrifício geral e indiscriminado do *nemo tenetur* face a quaisquer manifestações de criminalidade. Devendo afastar-se da balança da ponderação (com o *nemo tenetur*) os valores ou interesses iminentes ao sistema tributário, do ponto de vista do *nemo tene-*

tur e da sua área de proteção, deixa de subsistir uma qualquer diferença específica capaz de justificar um regime especial para os crimes tributários e para os crimes (comuns) que mantêm um particular momento de contacto com o sistema tributário. Ficando aberta a porta para um mesmo e comum regime, aplicável a todos os crimes e assente no recuo generalizado do *nemo tenetur*.

Porque este não pode ser o caminho, tudo se conjuga no sentido de deixar sem alternativa uma via de sentido radicalmente oposto e a tornar cogente uma conclusão: à semelhança do que em geral acontece, também a perseguição desta específica e localizada área da fenomenologia criminal deve inscrever-se na obediência integral e irrestrita do *nemo tenetur*.

A não ser para quem, particularmente perturbado com os custos do *nemo tenetur*, se disponha a apostar na prevalência de valores imanentes à hipostasiada eficácia da justiça criminal. E a sacrificar o *nemo tenetur* como forma de contrariar indesejáveis lacunas de punibilidade. Uma consideração a que o acórdão não deixa de prestar tributo. Fá-lo, além do mais, na parte em que se propõe obviar ao “desperdício” de meios probatórios. Argumentando:

“como a aplicação duma sanção penal exige a prova da prática do ilícito imputado ao arguido, a inutilização dos elementos recolhidos durante a inspecção à situação tributária conduziria a uma quase certa imunidade penal, como resultado da colaboração verificada na fase inspectiva”.

É um cuidado e um propósito em que não podemos acompanhar o Tribunal Constitucional. Nem precisando sequer de convocar e esconjurar os fantasmas, mais ou menos sinistros, histórica e invariavelmente associados à ideia de maximização das provas em nome da maximização da mancha do punível.

19. Uma última nota para sinalizar um último *topos*, também ele susceptível de, a nosso ver, comprometer irremediavelmente a pertinência da construção e das soluções oferecidas pelo acórdão sob escrutínio.

Temos agora em vista a violação ou ultrapassagem do princípio de *necessidade* (ou *exigibilidade*) que a Constituição da República (artigo 18.º, n.º 2) erige em critério geral e incontornável das restrições aos direitos, liberdades e garantias. No sentido de que as restrições só serão legítimas e admissíveis se e na medida em que forem necessárias “*para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*”. E a significar *in casu* que só poderia validamente questionar-se a solvabilidade constitucional das “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur* se elas se revelassem *indispensáveis* ou *necessárias* à prossecução ou salvaguarda dos valores ou interesses encabeçados pelo sistema tributário. E, reversamente, a ditar a irreduzível censura da ilegitimidade constitucional sobre as restrições que não se revelem necessárias ou indispensáveis.

Como manifestamente sucede no caso vertente.

Por ser assim, também nesta parte não podemos acompanhar o entendimento subscrito pelo Tribunal Constitucional. Que, confrontado com o problema, considerou que as “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur*, para além de *constituírem*

“um meio idóneo para a prossecução e proteção dos referidos interesses merecedores de proteção constitucional, e necessária, em virtude da mesma corresponder quer a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência do sistema fiscal, objetivo esse que não se mostra que seria alcançável através de mecanismos alternativos que se revestiriam de excessiva onerosidade para a administração tributária quer pelo dispêndio de recursos e 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’”.

Como acreditamos que sobrará já claro, uma argumentação só possível à custa de inarredável — e incompreensível — confusão. Entre, por um lado, o cumprimento dos deveres de colaboração/cooperação e verdade que o direito tributário faz impender sobre o contribuinte; e, por outro lado, a utilização/valoração processual penal dos dados auto-incriminatórios. Considerando, nesta linha, que as “*restrições não desprezíveis*” ao *nemo tenetur* são necessárias ao desempenho esperado de um sistema fiscal no contexto de uma “Administração de massas”.

Só que tal não se dá. Não se dá seguramente para quem, seguindo a doutrina e a jurisprudência mais qualificadas, adira à solução da *proibição de valoração* em processo penal dos dados auto-incriminatórios. Que, preservando intocada a área de tutela do *nemo tenetur*, mantém intocados os deveres de colaboração, cooperação e verdade para com a Autoridade Tributária bem como o arsenal de meios de reafirmação contrafáctica que o legislador coloca à sua disposição.

Também este — ou outro análogo — um caminho que o Tribunal Constitucional português poderia ter encontrado e trilhado. Assim ele o tivesse procurado, com um pouco mais de diligência, nos lugares por onde consabidamente passa a heurística e a descoberta das respostas jurídicas menos expostas e menos evidentes. Se o tivesse feito teria seguramente evitado uma solução claramente *desnecessária* e *eo ipso* insupriavelmente inconstitucional. Como aquela que o Tribunal Constitucional se propôs caucionar com o seu douto acórdão n.º 340/2013, de 17 de Junho de 2013.

Resumo: Em anotação a um acórdão do Tribunal Constitucional, o estudo aborda a antinomia entre: o direito tributário, que impõe ao contribuinte deveres de colaboração com a administração tributária à qual deve comunicar os factos fiscalmente relevantes, mesmo que tal implique revelar factos imorais ou ilícitos; e o processo penal, que asse-

gura o *privilege against self-incrimination* — *nemo tenetur se ipsum accusare* — ao arguido, que não pode ser coagido a contribuir activamente para a sua inculpação. Analisa os tópicos fundamentais da experiência do *nemo tenetur* — história, direito comparado, fundamentação, densidade axiológica, consistência normativa, etc. — que qualifica como direito fundamental, gozando de tutela absoluta e estando subtraído à ponderação e relativização. A superação do conflito deve respeitar um paradigma que: não permita que nenhum contribuinte seja fiscalmente privilegiado, pelo facto de ser arguido em processo penal; e que nenhum arguido em processo penal veja sacrificado o privilégio contra a auto-incriminação pelo facto de ser contribuinte. A solução passa pela: manutenção integral dos deveres de colaboração e verdade do contribuinte; combinada, do lado do processo penal, com a proibição de valoração dos dados de conteúdo auto-incriminatório que, como contribuinte, foi obrigado a revelar à administração.

Palavras-chave: crime tributário; Estado social; deveres de colaboração com a administração tributária; direito ao silêncio; *nemo tenetur se ipsum accusare*; proibições de prova em processo penal; meios enganosos de investigação.

Nemo tenetur se ipsum accusare and tax law. Or the unbearable indolence of Decision n.º 340/2013 of the Constitutional Court

Abstract: Being an annotation to a decision of the Constitutional Court, the study tackles the antinomy between: tax law, imposing upon taxpayers the duty to collaborate with tax administration in order to disclose relevant tax-related information, even if doing that entails disclosure of immoral or unlawful facts; and the criminal procedure that guarantees the defendant the *privilege against self-incrimination* — *nemo tenetur se ipsum accusare* —, owing to the fact that s/he cannot be forced to actively contribute to his/her own indictment. It analyzes the fundamental subjects relating to the background of the *nemo tenetur* privilege — history, comparative law, grounding, axiological density, legal consistency, etc. — and qualifies it as a fundamental right and one that enjoys absolute protection as it cannot be the object of criminal law assessment nor relativization. To settle this conflict the following two considerations are in order: no taxpayer should be privileged for being accused in criminal proceedings; for the fact of being tax payer, no one accused in criminal proceedings should see his privilege against self-incrimination sacrificed. A solution would require the obligation for taxpayers to collaborate and be truthful as well as the prohibition of using in criminal proceedings self-incrimi-

nating evidence that taxpayers were legally forced to reveal to the administration.

Keywords: tax crime; social welfare; duty of collaboration between the taxpayer and the administration; right to silence; *nemo tenetur se ipsum accusare*; evidence rules in criminal proceedings; deceitful means of investigation.

Manuel da Costa Andrade

Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra