

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

# A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

- 2017 -

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

MAIO 2018



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**Diretor do CEJ**

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

**Diretores Adjuntos**

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luis Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

**Coordenador do Departamento da Formação**

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

Helena Leitão, Procuradora da República

**Grafismo**

Ana Caçapo - CEJ

**Capa**

Edifício do CEJ

**Foto**

Victor Pimenta - CEJ





*As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.*

*Nos “Temas de Direito Tributário” que tiveram lugar em Janeiro de 2017, foram apresentadas várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book, atenta a sua variedade, qualidade e rigor.*

*“A prova no processo tributário - 2017” reúne textos e vídeos das intervenções que respeitam a esta relevante matéria, a qual reveste uma enorme utilidade prática no dia-a-dia dos Tribunais e da Academia.*

*Fica um especial agradecimento a todos os autores que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books.*

*A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.*

(ETL)

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Ficha Técnica

**Nome:**

A prova no processo tributário – 2017

**Jurisdição Administrativa e Tributária:**

Margarida Reis (Juíza de Direito, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição) \*

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ) \*

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ) \*

**Coleção:**

Formação Contínua

**– Plano de Formação 2016/2017:**

Princípios de Direito Tributário – 6, 3, 27 e 20 de janeiro 2017 ([programa](#))

**Conceção e organização:**

Margarida Reis

**Intervenientes:**

Elizabeth Fernandez (Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho, Advogada)

Nuno Bastos (Juiz Desembargador, Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora do Tribunal Central Administrativo Sul, Docente do CEJ)

Joaquim Freitas Rocha (Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho)

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

\* Até 31 de agosto de 2017.

## **Notas:**

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

## **Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):**

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

### **Exemplo:**

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

| Identificação da versão | Data de atualização |
|-------------------------|---------------------|
| 1.ª edição –10/05/2018  |                     |
|                         |                     |

# A prova no processo tributário - 2017

## Índice

|   |    |
|---|----|
| <b>1. As regras do ónus da prova em processo tributário</b>   | 9  |
| Elizabeth Fernandez   |    |
| <b>2. O Princípio Inquisitório no Processo Tributário</b>   | 13 |
| Nuno Bastos   |    |
| <b>3. A Prova no Processo Tributário</b>  | 33 |
| Cristina Flora  |    |
| <b>4. Os fins do processo tributário e os poderes dos juízes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância</b> | 55 |
| Joaquim Freitas Rocha   |    |

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

# **1.** **AS REGRAS DO ÓNUS DA PROVA EM PROCESSO TRIBUTÁRIO**

**ELIZABETH FERNANDEZ**



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## AS REGRAS DO ÓNUS DA PROVA EM PROCESSO TRIBUTÁRIO

Elizabeth Fernandez\*

## Vídeos da apresentação

- I -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1eetr6l9vu/flash.html>

- II -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/kshhrkj86/flash.html>

\* Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho, Advogada.

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## **2.** **O PRINCÍPIO INQUISITÓRIO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO**

**NUNO BASTOS**



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## O PRINCÍPIO INQUISITÓRIO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Nuno Bastos\*

1. Introdução
  2. O inquisitório como princípio jurídico
  3. O inquisitório como modelo do sistema
  4. O inquisitório e o direito constitucional à prova
  5. O inquisitório no processo civil
  6. O inquisitório no processo judicial tributário
  7. O inquisitório no processo judicial tributário e o direito constitucional à prova
- Vídeos

### 1. Introdução

O texto que segue contém as ideias fundamentais que pretendi expor na primeira parte da intervenção realizada no passado dia 6 de janeiro, na ação de formação contínua organizada pelo Centro de Estudos Judiciários, subordinada ao tema «A Prova no processo tributário – Os meios de prova e o princípio do inquisitório».

A primeira ideia prende-se com a própria qualificação do inquisitório como um princípio jurídico e com algumas das suas implicações práticas, em particular o facto de os princípios serem normas que apontam para um determinado objetivo sem prescrever nenhum comportamento para o atingir. Se vigorar nas três fases lógicas em que a doutrina tradicional divide a atividade probatória (a fase da *fixação os meios de prova*, a fase da *produção da prova* e a fase da *valoração da prova*), isto significará que são confiadas ao juiz a definição dos meios de prova adequados, a recolha dos elementos probatórios e a formulação das devidas conclusões, devendo este orientar as suas escolhas sempre pelo objetivo traçado pelo legislador, a descoberta da verdade.

A segunda ideia que pretendi transmitir foi a de que o *princípio inquisitório* não vale por si, mas em articulação com outros princípios jurídico-processuais, em particular o *princípio dispositivo*. Em regra, o que o legislador pretende é estabelecer uma relação de complementaridade entre ambos, de forma a que sejam realizados os objetivos visados com cada um deles. O *princípio dispositivo* valoriza a intervenção das partes, inclusive na atividade probatória, desde logo porque estas têm contacto prévio com o material probatório; o *princípio inquisitório* valoriza o papel do juiz, desde logo porque não tem interesse no resultado do litígio. A verdade material emerge, em regra, do confronto dialético entre as versões dos factos apresentadas pelas partes (e das suas provas), conjugado com a incessante demanda do juiz pela apreensão do que efetivamente sucedeu.

A terceira ideia que pretendi transmitir foi a de que o princípio inquisitório não conflitua com o direito constitucional à prova. Em primeiro lugar, porque no *direito das partes à prova* está

---

\* Juiz Desembargador, Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte.

incluído o *direito à prova oficiosa*, quando desta dependa a descoberta da verdade e a consequente realização da justiça no caso. Em segundo lugar, porque o direito das partes à prova também tem limites e só deve subsistir na medida em que concorra para o objetivo último da realização da justiça. De resto, alguns desses limites subsistem precisamente porque são conferidos poderes inquisitórios ao juiz, que salvaguardam sempre a realização da prova relevante e visam garantir a realização da justiça do caso.

A quarta ideia que pretendi transmitir foi a de que o princípio do inquisitório não tem, no processo judicial tributário, o mesmo âmbito funcional que tinha no processo civil de 1995 e que tem no processo civil de 2013. No processo civil de 1995 funcionava como um *princípio de instância*, destinado a regular os tempos (as instâncias) das partes e do juiz no processo e na fase de instrução do processo. No processo civil de 2013 funciona como um *princípio da instrução*, cabendo ao juiz o dever oficioso de assegurar a gestão do esforço probatório das partes e, supletivamente, o dever oficioso de assegurar a realização da prova necessária à descoberta da verdade. No processo judicial tributário funciona como um *princípio geral estrutural*, porque representa a aposta do legislador no papel proativo do juiz em toda a atividade processual subsequente à fase dos articulados. Conclusão fundamental é – aqui e ao contrário do que sucede no processo civil – a de que o juiz tributário não é um *agente supletivo de prova*, cabendo-lhe em primeira mão fixar os meios de prova e realizar as provas se lhe afigurem úteis para a descoberta da verdade.

No encerramento deste capítulo, pretendi demonstrar que uma tal conceção do princípio do inquisitório, que confere vincada prevalência ao papel do juiz na instrução probatória, também não se incompatibiliza com o direito das partes à prova, por existir justificação material para tal e por não resultar num sacrifício desproporcionado deste direito. Deixei por tratar a relevante questão de saber como conciliar os deveres inquisitórios do juiz com a existência do ónus da prova das partes em situações sem que a verdade não é apurada, por entender que essa matéria se enquadrava no tema da intervenção de outros oradores.

## 2. O inquisitório como princípio jurídico

A epígrafe do artigo 99.º da Lei Geral Tributária anuncia a adoção em processo tributário do «Princípio do inquisitório».

Como se sabe, os *princípios jurídicos* são *normas de orientação* e contrapõem-se às *regras jurídicas*, que são *normas de regulação*. Os *princípios* orientam o aplicador da norma para a realização de um determinado fim sem indicar o meio para lá chegar (são *normas-do-que-deve-ser*), enquanto as *regras* prescrevem soluções para situações jurídicas pressupondo que da sua aplicação deriva a realização desse fim (são *normas-do-que-fazer*) <sup>(1)</sup>. Os princípios não contêm, por isso, a previsão de situações jurídicas nem a descrição de comportamentos a adotar perante essas situações. E daí que no n.º 1 do artigo 99.º da Lei Geral Tributária

<sup>1</sup> Neste sentido, ver ÁVILA, Humberto, in «Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos, Malheiros Editores, 4.ª edição revista 2005, pág.s 63 e seguintes.

também não se prescreva a adoção de nenhum comportamento. Deve ser o órgão decisor a determinar, em cada caso, o comportamento adequado à realização desse fim.

Do sobredito deriva que a justificação exigida para a adoção de determinado comportamento também não poderá ser a da sua correspondência com a previsão normativa (desde logo, porque no texto não encontramos a descrição desse comportamento ou tipo de comportamento que sirva de modelo de referência). Isto significa que, se dever existir um discurso fundamentador em torno da decisão de realizar ou não realizar determinada diligência instrutória, este se apoiará menos em premissas lógicas do que considerações teleológicas. Não se realiza a instrução porque a lei manda instruir, mas porque a demanda a realização do objetivo legal.

O n.º 1 do artigo 99.º citado diz-nos então qual é o objetivo prosseguido com o princípio do inquisitório: o *conhecimento da verdade*. Daqui deriva, desde logo, que o propósito fundamental do processo judicial tributário não é o de resolver um litígio entre os contribuintes e a administração tributária e de alcançar, por esta via, a pacificação social e a consolidação das relações jurídico-tributárias (ainda que seja um resultado alcançado com a decisão) mas o de chegar à verdade dos factos relevantes para a decisão e de neles apoiar a solução jurídica para o litígio.

Mas que verdade é essa? A doutrina observa que, em certo sentido, se pode aludir a duas verdades: uma verdade exclusivamente formal ou processual (a que se provou no processo) e uma verdade empírica, histórica ou material (a que converge com o que efetivamente sucedeu). Ora, a natureza pública dos interesses tributários, a inderrogabilidade das normas tributárias e a indisponibilidade dos direitos que as normas de direito material tributário consagram apontam inequivocamente para o objetivo de apurar a verdade material (2).

### 3. O inquisitório como modelo do sistema

O princípio do inquisitório tem sido invocado em planos distintos da ordem jurídico-processual: como *princípio de direito probatório*, como *princípio geral da instância* ou como *princípio geral do processo*.

No primeiro caso, temos um princípio ordenador da atividade do juiz na instrução do processo. Aqui, o princípio do inquisitório poderia ser designado com vantagem por *princípio da investigação* (oficiosa) (3). Do que se trata, no fundo, é de estabelecer como princípio jurídico que o órgão decisor se assegurará ele próprio de que os factos pressupostos na sua decisão são factos verdadeiros. De que a sua função não é apenas a de declarar o direito para uma determinada situação jurídica, mas também a de aferir a correspondência entre a situação jurídica que lhe é apresentada e a realidade.

<sup>2</sup> Neste sentido, referindo-se embora ao princípio do inquisitório no que se designa agora por procedimento tributário, ver XAVIER, Alberto Pinheiro, *in* «Conceito e Natureza do Ato Tributário», Almedina 1972, pág. 147.

<sup>3</sup> Manifestando preferência pela expressão «princípio da investigação», SANCHES, J.L. Saldanha, *in* «O Ónus da Prova no Processo Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (151), Lisboa 1987, Centro de Estudos Fiscais

No segundo caso, temos um princípio ordenador da atividade do juiz no processo (no seu todo). Significa fundamentalmente que o juiz deve coordenar a relação jurídica processual, assegurar-se oficiosamente da regularidade da instância e de que os atos praticados no processo estão encadeados entre si e orientados para a prolação da decisão final. É adotado nos modelos processuais que refletem uma concepção privatística e dialética do processo (o processo como um confronto ou debate de pontos de vista) sem descuidar os deveres funcionais do juiz. Há um momento (instância) para as partes confrontarem os seus interesses e há – por assim dizer – uma instância reservada ao tribunal para a prática oficiosa dos atos necessários à realização do interesse público (o interesse na resolução da demanda através de uma decisão justa).

No terceiro caso, o princípio inquisitório apresenta-se como um modelo de estruturação que informa todo o sistema. Significa que, em princípio, «o processo é dominado pela vontade daquele que o deve julgar, e que recebe da ordem jurídica poderes para o conduzir e orientar para uma decisão justa»<sup>4</sup>. Corresponde a uma concepção publicística do processo e é adotado quando se pretenda sobrepor aos interesses das partes um interesse público. Na sua versão mais extrema, abrange a iniciativa oficiosa do processo, a indagação oficiosa dos seus fundamentos e o impulso oficioso subsequente. Aos interessados é facultada apenas a possibilidade de participar no processo e colaborar com o juiz.

Por vezes, o inquisitório tem sido invocado, não como *princípio estruturante do sistema* jurídico-processual (como modelo de orientação para o aplicador do direito), mas como *modelo teórico de estruturação do sistema* (isto é, como pressuposto lógico e ideológico da atividade legislativa) correspondendo então a um dos dois modelos teóricos que definem a arquitetura das relações entre as partes e o juiz: o *modelo do inquisitório* (também designado de «modelo autoritário ou *inquisitorial*»), por contraposição ao *modelo do dispositivo* (também designado de «modelo liberal ou *adversarial*») (5).

No *modelo do inquisitório*, a instrução, o impulso e, por vezes, até a iniciativa processual são tarefas do tribunal, cabendo às partes colaborar pontualmente com o juiz (ou o inquisidor), sugerir, esclarecer ou contrapor. No *modelo do dispositivo*, as partes dispõem do processo, cabendo-lhes a iniciativa processual, o impulso e a instrução. A função do juiz (ou árbitro) é a de intervir pontualmente para assegurar que o processo é justo, equitativo, e célere.

No *modelo do inquisitório*, o juiz conduz o processo [princípio da oficiosidade] e garante o apuramento da verdade. No *modelo do dispositivo*, as partes conduzem o processo por sua conta e risco [princípio da (auto) responsabilidade das partes].

Na instrução, o *modelo do inquisitório* privilegia o livre acesso a meios de prova pelo juiz (seleção oficiosa das provas necessárias), configura um processo probatório inquisitorial

<sup>4</sup> MENDES, João de Castro, in «Do conceito de prova em processo civil», Edições Ática 1961, pág. 123.

<sup>5</sup> Para um estudo aprofundado da controvérsia em torno da concepção ideológica do processo civil ver AROCA, Juan Montero (coordenador) e outros autores, in «Proceso civil e ideologia – Un prefacio, una sentencia, dos cartas y quince ensayos», Tirant lo Blanch, Valência 2006. Para uma análise crítica desta controvérsia, ver TARUFFO, Michele, in «La Prueba, Artículos y Conferencias», Editorial Metropolitana 2008, págs. 73 e seguintes, autor que segui de perto neste subcapítulo.

(realização oficiosa das provas selecionadas) e assegura a livre apreciação e valoração das provas realizadas (sistema de prova livre). Já o *modelo do dispositivo* privilegia o livre acesso a meios de prova pelas partes (princípio da livre admissibilidade das provas oferecidas), configura um modelo dialético na realização da prova (são as partes que se digladiam no julgamento, emergindo a verdade deste debate) e um sistema de valoração da prova que assegure o controlo da atividade do juiz (também designado de sistema da prova legal ou tarifada).

O *modelo do inquisitório* procura assegurar a maior aproximação possível entre a verdade dos factos e a sua representação na mente do juiz (princípio da verdade material); o *modelo do dispositivo* reconhece que a verdade material não é alcançável no processo e procura assegurar, em vez disso, as condições necessárias para que as partes apresentem a sua versão da verdade dos factos e para que a verdade emergja da própria discussão do caso e do modelo dialético da produção das provas no processo. A verdade é o que no processo se apurou (princípio da verdade formal).

Reconhecemos facilmente (quase intuitivamente) que a adoção alternativa de um destes sistemas ou modelos de litigação não é viável nem tampouco desejável, nem mesmo como meros modelos de instrução probatória.

Não é viável nem desejável confiar às partes a instrução probatória porque a atividade instrutória das partes, na maioria dos casos, não é impulsionada pela revelação da verdade, mas pela defesa do seu interesse, se necessário sacrificando a verdade. Por outro lado, as partes podem excluir provas relevantes por inércia, por inépcia ou por desconhecimento, e sabemos que nem sempre têm o mesmo acesso à informação e aos meios instrutórios. Finalmente a verdade processual não assegura a justiça no processo, aferida pelo prisma da relação jurídica material.

Mas também não é viável nem desejável remeter para o juiz todo o esforço instrutório. Desde logo, porque o interesse das partes pode conduzir à verdade. Depois, porque o conhecimento prévio dos factos e do litígio pode auxiliar (e em regra auxilia) as partes na escolha das provas disponíveis mais relevantes. Finalmente, porque a sua participação ativa na instrução contribui para a legitimação do processo probatório e da subsequente decisão, promovendo a pacificação social (as partes terão maior facilidade em apreender que tudo foi feito em prol da verdade e que o resultado obtido corresponde à justiça possível, até porque a verdade material é, em si mesma, inatingível).

Em consequência, a generalidade dos sistemas processuais têm enveredado por soluções de compromisso ou de geometria variável. De que agora, e por razões expositivas, apenas relevaremos os aspetos que se prendem com o momento da instrução.

Assim, e em primeiro lugar, os sistemas processuais modernos têm reconhecido às partes o que se designa por *direito à prova*, isto é, o direito de cada uma delas a apresentar e a produzir toda a prova relevante em seu poder, o direito a aceder a toda a prova relevante que esteja em poder da contraparte ou de terceiros (se necessário, com a colaboração do tribunal) e o

direito a que toda a prova relevante produzida ou junta pela parte ou pela contraparte seja considerada pelo tribunal.

Em segundo lugar, os sistemas processuais modernos também têm reconhecido a necessidade de conferir *poderes inquisitórios* ao juiz e que esses poderes inquisitórios tenham como conteúdo mínimo o que for necessário para assegurar a igualdade de oportunidades no acesso à justiça.

Em terceiro e último lugar, a generalidade dos sistemas processuais tem procurado articular as garantias das partes no acesso à prova, de um lado e os poderes inquisitórios do juiz, do outro lado, à luz de um *modelo de complementaridade*: nem o direito das partes à prova serve para limitar o papel do tribunal na produção da prova nem os poderes inquisitórios do juiz devem delimitar ou contrair aquele direito. As soluções processuais mais adequadas são sempre as que relevam o papel deste sem interferir (ou com interferência mínima) no papel daquelas.

Duas observações finais sobre este tema:

A primeira para anotar que as soluções de compromisso esquematicamente apresentadas nos parágrafos anteriores têm sido aplicadas a modelos de resolução de disputas no âmbito das relações jurídicas privadas, caracterizadas pelo domínio dos interesses privados dos seus intervenientes e modeladas pelo princípio da autonomia privada ou da livre composição desses interesses. Não há garantia de que este seja também o modelo adequado à resolução de disputas entre particulares e o Estado ou entes públicos, quando estes se encontrem no exercício de funções soberanas, que são moldadas pelo interesse público e pelo princípio da legalidade.

A segunda observação é para dizer que o direito à prova não é necessariamente postergado em sistemas que acentuem os poderes inquisitórios e desvalorizem os poderes probatórios das partes se, ainda assim, se puder concluir que o sistema está calibrado para garantir que todas as provas necessárias são realizadas.

#### 4. O inquisitório e o direito constitucional à prova

O princípio do inquisitório não está consagrado na Constituição, não fazendo parte, por isso, dos denominados princípios de *direito constitucional processual* (princípios «de natureza processual positivados na Constituição e materialmente constitutivos do *status activus processualis* no ordenamento constitucional português») <sup>(6)</sup>.

Mas faz parte do direito constitucional processual o denominado *direito à prova*, isto é, o direito a que sejam realizadas e relevadas no processo as provas que garantam a efetividade dos direitos merecedores de tutela. Tem-se entendido que este direito está implícito no princípio da *tutela jurisdicional efetiva*, consagrado no artigo 20.º da Constituição, que inclui

<sup>6</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes, in «Direito Constitucional e Teoria da Constituição», 7.ª edição Almedina, pág. 966.

no seu n.º 4 o direito a um *processo justo e equitativo*. Porque não pode esperar-se justiça e equidade no processo em que as partes não possam demonstrar os factos em que fundam a sua pretensão.

Tem sido esse o entendimento seguido pelo Tribunal Constitucional, pelo menos desde que no seu acórdão n.º 86/88, se consignou que o direito de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos é, entre o mais, um direito a uma solução jurídica dos conflitos, a que se deve chegar em prazo razoável e com observância de garantias de imparcialidade e independência, possibilitando-se, designadamente, um correto funcionamento das regras do contraditório, em termos de cada uma das partes poder «deduzir as suas razões (de facto e de direito), oferecer as suas provas, controlar as provas do adversário e discreter sobre o valor e resultados de umas e outras» (7). O *direito à prova* incluirá, assim, o direito à utilização dos meios de prova, o direito a participar no procedimento de prova e o direito à avaliação e valoração da prova.

Nesta formulação, o *direito à prova* não seria mais do que reverso do *ónus de prova*: às partes deve ser assegurado o acesso a produzir e discutir as provas para que lhe possa ser imputada depois a responsabilidade pelo resultado probatório.

É seguro, no entanto, que o acesso das partes à prova não garante por si só a equidade na instrução do processo. Bastará pensar que nem sempre as partes dispõem dos meios necessários para identificar, realizar ou até discutir o valor das provas necessárias à efetivação dos seus direitos. As partes menos favorecidas de meios são sempre as mais oneradas com o risco processual, o que também atenta contra a equidade processual.

É seguro, por outro lado, o acesso das partes à prova também não garante realização da justiça no caso concreto. Não se poderá considerar justa uma decisão apenas porque levou em conta todo o esforço probatório das partes, se o tribunal tinha acesso a outras provas e as ignorou olímpicamente. Este resultado poderá bastar a uma conceção formal, mas não a uma conceção material de justiça.

Creio, por isso, que no *direito à prova* está implícito também o dever de instrução oficiosa pelo juiz quando o resultado do esforço probatório das partes não for suficiente para garantir a máxima aproximação possível à verdade dos factos e o tribunal a puder atingir por meios próprios.

A ser correto este entendimento, poderá dizer-se também que o *direito à prova* é concretizado no plano infraconstitucional através da atribuição ao tribunal de poderes/deveres supletivos de prova e do dever de os utilizar quando o esforço probatório das partes não garantir a possibilidade máxima de realização da justiça material no caso concreto.

---

<sup>7</sup> Cit. ANDRADE, Manuel A. Domingues, in «Noções Elementares de Processo Civil», Reimpressão, Coimbra Editora 1993, pág. 379.

O direito à prova não é um direito absoluto <sup>(8)</sup>. O que significa que é admissível o estabelecimento de *limites ao direito à prova*. Do ponto de vista constitucional, importa apenas que esses limites estejam previstos na lei e respeitem o princípio da proporcionalidade. Sendo que a proporcionalidade desses limites pressupõe, por sua vez: que exista justificação material (que sejam necessários para a salvaguarda de outros valores ou direitos constitucionalmente protegidos); que sejam adequados aos fins a atingir (que não exista solução menos onerosa); que os limites operem na justa medida da realização desses fins.

A doutrina e a jurisprudência têm aludido a este propósito a *limites extrínsecos* (que surgem da conciliação do direito à prova com outros direitos ou situações juridicamente protegidas) e a *limites intrínsecos* (que são estabelecidos pela lei ao definir o conteúdo do direito à prova). Mas aqui interessa apenas referir estes últimos, com destaque para os que se manifestam no juízo prévio sobre a admissibilidade dos meios de prova indicados pelas partes e que será sempre um juízo de licitude, de legalidade, de necessidade e de relevância das provas.

Numa filtragem inicial, o juiz indaga se a prova pretendida pelas partes é *lícita* (isto é, se está de acordo com o ordenamento jurídico e, designadamente, se não ofende as proibições constitucionais de prova inseridas no artigo 32.º, n.º 8, da Constituição da República Portuguesa) e se é *legal* (isto é, se é permitida pela lei ordinária, substantiva ou processual). A inadmissibilidade de prova testemunhal nos casos a que alude o artigo 393.º do Código Civil e a introdução de um limite ao número de testemunhas admitido são exemplos de limites impostos pela lei ordinária substantiva e processual, respetivamente.

Depois, o juiz indaga se a prova produzida é *necessária*. A recondução do direito de prova aos factos necessitados de prova decorre dos artigos 410.º do Código de Processo Civil, 90.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 114.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Todavia, a prova só é necessária se, desde logo, existir o objeto da prova. Que, em processo administrativo e tributário, é sempre constituído pelos factos alegados pelas partes ou de que o juiz deva oficiosamente conhecer (e não dos «temas da prova»).

Os factos que carecem da alegação das partes são, desde logo, os denominados *factos essenciais*, entendendo-se como tal os que constituem a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as exceções invocadas – artigo 5.º, n.º 1, do Código de Processo Civil <sup>(9)</sup>. Os factos de que o juiz pode oficiosamente conhecer são, para além dos *factos notórios* (que não relevam aqui porque, inerência, também não são necessitados de prova) e daqueles que o tribunal tem conhecimento em virtude das suas funções (e que, por isso, não compete às partes

<sup>8</sup> Sobre os limites do direito à prova ver, entre outros, os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 504/04, 646/2006 e 530/08.

<sup>9</sup> Sobre as diversas aceções do termo *facto essencial*, ver o artigo do Prof. Doutor JOSÉ LEBRE DE FREITAS, «Sobre o novo Código de Processo Civil (uma visão de fora)», pág. 35, disponível no seguinte endereço eletrónico: <http://www.oa.pt/upl/%7Ba3edae75-10cb-46bc-a975-aa5effbc446d%7D.pdf>. Na aceção adotada das diferentes categorias de factos, procurei seguir de perto o estudo do Prof. Doutor MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, «Algumas questões sobre o ónus de alegação e de impugnação em processo civil», in Scientia Iuridica de maio/agosto 2013, Tomo LXII, Número 332, págs. 395 e seguintes.

demonstrar), os *factos instrumentais*, isto é, os factos utilizados como indício de prova dos factos principais.

Existe uma outra (terceira) categoria de factos, que são os *factos complementares ou concretizadores*: ao contrário dos essenciais, não têm que ser alegados e, ao contrário do que sucede com os instrumentais, não basta que resultem da instrução da causa. Têm também que ser complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e o tribunal só os pode considerar se as partes tiverem tido a possibilidade de sobre eles se pronunciar – cfr. artigo 5.º, n.º 2, alínea b) do Código de Processo Civil.

Não esclarece o legislador qual o momento adequado para as partes se pronunciarem sobre factos complementares ou concretizadores que resultem da discussão da causa. Mas parece que, no direito processual tributário, só pode ser a fase das alegações escritas, uma vez que nos processos regulados no Código de Procedimento e de Processo Tributário nem sequer há uma audiência de julgamento propriamente dita, onde a parte possa intervir para discutir a causa. Sendo que a alegação de factos complementares nas alegações escritas poderá então implicar a reabertura da instrução contraditória.

Tem-se levantado, por vezes, a questão de saber se podem ser objeto de prova factos invocados pelos órgãos ou agentes da administração tributária em informações oficiais ou apurados em inspeções e lançados em relatórios administrativos. A resposta é negativa, porque as informações oficiais e os relatórios administrativos são, no processo judicial tributário, *meios de prova* e não *meios de alegação*.

A inexistência de factos alegados ou a evidência de que a prova oferecida não vai incidir sobre esses factos são fundamento legal de indeferimento do requerimento de prova por desnecessidade.

Em segundo lugar, a prova só é necessária se os factos alegados forem controvertidos. Se não existir controvérsia sobre estes factos, a prova é evidentemente desnecessária e deve ser também indeferida com esse fundamento. De sublinhar, porém, que este limite do direito à prova tem um alcance reduzido em processo judicial tributário, porque a falta de contestação da Fazenda Pública não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante, devendo a mesma ser apreciada livremente pelo tribunal – artigo 110.º, nºs 6 e 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Finalmente, o juiz indaga se a prova produzida é *relevante*. O dever de investigar factos necessitados de prova não existe quando esses factos não relevem para a decisão a proferir, considerando todas as soluções plausíveis da questão de direito invocada. O dever de inquirir só existe, por isso, relativamente a factos que relevem para a resolução das questões debatidas no processo.

Na opinião da doutrina, este limite à admissibilidade das provas está presente no artigo 6.º, n.º 1, do Código de Processo Civil quando refere que «cumprido ao juiz» recusar «o que for impertinente ou meramente dilatatório». Mas no Código de Processo nos Tribunais

Administrativos está explicitamente consagrado (cfr. o seu artigo 90.º, n.º 1: «a instrução tem por base os factos relevantes...»).

Os limites do *direito à prova* não são necessariamente limites aos poderes instrutórios do juiz porque as razões que subjazem à adoção de determinados limites ao exercício de um direito subjetivo das partes não são necessariamente replicadas quando esteja em causa um poder/dever do juiz. Aliás, se assim fosse, dificilmente a prova oficiosa serviria para complementar a prova das partes. Ninguém defenderá, por exemplo, que o juiz também esteja condicionado, no âmbito dos seus poderes oficiosos, pelo limite do número de testemunhas inserido no artigo 118.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário <sup>(10)</sup>.

Mas há limites do direito à prova das partes que não poderão deixar de funcionar também como verdadeiros limites ao exercício do poder-dever de instrução oficiosa. Desde logo os que decorrem da proibição de provas ilícitas. Por outro lado, os limites substantivos do direito à prova não poderão deixar de funcionar também como limites ao poder de utilização dessas provas pelo juiz, na decisão da contenda.

## 5. O inquisitório no processo civil

No Código de Processo Civil de 1995, o princípio do inquisitório integrava os *princípios gerais da instância*, ombreado com o princípio do dispositivo, com o princípio da adequação formal e com o princípio da cooperação – cfr. o seu artigo 265.º.

No Código de Processo Civil de 2013, o princípio do inquisitório surge sistematicamente inserido nas disposições gerais da instrução do processo – cfr. o seu artigo 411.º - tendo sido claramente subalternizado por um *dever de boa gestão processual*, que surge destacado entre os princípios fundamentais do processo, anunciados logo na abertura do Código.

Isto significa, basicamente, que o Código de Processo Civil de 2013, embora tivesse reforçado os poderes do juiz no processo, também os reenquadrou, enfatizando o papel do juiz como *gestor do processo*, com o patente objetivo de assegurar a celeridade da decisão.

Assim, a tarefa fundamental do juiz no âmbito das atividades instrutórias é a de assegurar todas as condições para que as partes apresentem as suas provas, que estas sejam realizadas de modo célere. Assegurando as condições para que a composição do litígio venha em prazo razoável

Mas no decurso da instrução deve assegurar-se também de que a dinâmica da prova vai conduzir ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhe incumbe conhecer. E que, por conseguinte, a decisão a proferir não vai apenas ser *célere e justa* (no sentido de que se ajusta às provas que as partes efetivamente trouxeram a juízo), mas vai também ser

<sup>10</sup> Ressalvando que o artigo 118.º citado não constitui obstáculo a que o juiz processa a inquirição de mais testemunhas, Sousa, Jorge Lopes de, in «Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado», 6.ª edição 2011, Áreas Editora, pág. 287.

*verdadeira* (no sentido de que vai existir uma tendencial correspondência entre os factos que são dados como provados em juízo e o modo como as coisas se passaram realmente). Isto é, que o resultado final vai representar a maior aproximação possível à verdade material.

Parece-me então que o que o legislador pretende é que o juiz cível possa funcionar como um «agente supletivo de prova»: a sua *função primária* na instrução será a de garantir às partes o exercício do direito à prova nos termos da lei e que esta seja realizada de modo célere e adequado a uma composição do litígio em prazo razoável; a sua *função secundária* na instrução será a de intervir na produção da prova se quando tal se revelar necessário à descoberta da verdade material.

A ser assim, deve extrair-se uma conclusão com relevo para a dinâmica da prova em processo civil: a de que a *seleção da prova* (a escolha dos meios de prova) e a *realização da prova* (o que se designa muitas vezes por fase do descobrimento da prova) não competem em primeira mão ao juiz, mas às partes.

A redação do artigo 411.º do Código de Processo Civil parece confirmar este entendimento: ao dizer que «incumbe ao juiz realizar ou ordenar, ...» todas as diligências de prova necessárias da verdade e à justa composição do litígio, especificando logo a seguir que lhe incumbe fazê-lo «...mesmo oficiosamente», o legislador estará a indicar que pretende que a instrução se desenrole primeiro por iniciativa das partes e só depois – e apenas quando tal se revelar necessário – por iniciativa oficiosa.

Assim sendo, sou levado a concluir que o sistema processual civil português enfatizou as garantias processuais das partes com um alargado *direito à prova* e delimitou o papel ativo do juiz, reconduzindo-o à função mínima de corrigir desequilíbrios e assegurar que a inércia das partes não vai obstar à descoberta da verdade.

## 6. O inquisitório no processo judicial tributário

O princípio inquisitório figura no processo judicial tributário entre os seus *princípios gerais estruturantes*. Encontramo-lo no já citado artigo 99.º da Lei Geral Tributária, entre as garantias de acesso à justiça tributária, e no artigo 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, encimando os poderes funcionais do juiz.

E, ao contrário do que sucedia já no Código de Processo Civil de 1961, o princípio do inquisitório não é, no processo judicial tributário, um *princípio geral da instância*, regulador da atividade das partes e do juiz. É ele próprio uma *garantia de tutela judicial*, ao lado da garantia de meios judiciais, da garantia de igualdade de meios processuais e de uma imaterializada garantia de celeridade da justiça tributária.

Isto significa que o legislador tributário não relevou o princípio do inquisitório para disciplinar a *instância das partes* e a *instância do juiz* no processo ou na instrução do processo: relevou-a sobretudo para se assegurar da justiça da decisão. Sendo que para se assegurar de uma

decisão justa, o legislador sobrepôs ao papel das partes o papel do juiz: não é o impulso officioso do juiz que tem carácter complementar da atividade processual das partes, mas a atividade processual das partes que complementa o esforço instrutório do juiz. O apuramento da verdade dos factos é uma tarefa que ao juiz incumbe em primeira mão, cabendo às partes apenas colaborar nesse desiderato.

Concretizando: as partes são admitidas a oferecer provas nos articulados porque é essa a sua instância (o impulso inicial, no processo judicial tributário, também cabe às partes). Mas toda a atividade processual subsequente, nomeadamente a atividade instrutória que as partes sejam chamadas a realizar, não deriva de um ónus processual de impulsionar os autos, mas de um dever de colaboração com o juiz, salvo disposição expressa em contrário.

Não retiro este entendimento apenas da inserção sistemática do princípio do inquisitório. Há outros elementos interpretativos que o confirmam.

Em primeiro lugar, a redação dos próprios artigos 99.º da Lei Geral Tributária e 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Se os confrontarmos com o artigo 6.º do Código de Processo Civil (dever de boa gestão processual), verificamos que, no processo judicial tributário, não compete ao juiz recusar o que for impertinente ou meramente dilatório, mas ordenar o que for útil e necessário. E isso acontece porque a iniciativa da prova é sempre devolvida ao juiz.

E se os confrontarmos com o artigo 7.º do mesmo Código (princípio da cooperação), verificamos que, no processo judicial tributário, as partes e o juiz não concorrem na condução e intervenção no processo nem cooperam entre si para obter em conjunto a justa composição do litígio, cabendo ao juiz assegurar esse desiderato *de per se* e às partes colaborar nessa demanda do juiz<sup>11</sup>). E isso acontece porque o juiz não divide os poderes instrutórios com as partes.

Sublinho também as expressões ali utilizadas: ao juiz não compete realizar ou ordenar officiosamente as diligências de prova objetivamente necessárias ou úteis para a descoberta da verdade, mas as que *se lhe afigurem* úteis (artigo 99.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária) ou as que *considera* úteis (artigo 13.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Não significa isto, obviamente, que o exercício do poder inquisitório do juiz não seja controlável objetivamente e *a posteriori*, mas que a realização de diligências officiosas de prova não carece de fundamentação. E isso sucede porque o juiz não tem que justificar ali a sua intervenção numa instância que não é dele, mas atuar numa instância própria.

Em segundo lugar, o teor dos artigos 113.º, n.º 1, e 114.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

---

<sup>11</sup> Não pretendo, obviamente, renegar aqui o dever genérico de colaboração do juiz com as partes e seus mandatários nem o dever do juiz dar seguimento às pretensões de prova relativamente a factos que dela careçam objetivamente, mas salientar que não faz sentido apelar a um dever genérico de colaboração do juiz com a atividade instrutória das partes se a atividade instrutória em si mesma não compete às partes em primeira mão.

O primeiro dispõe que, junta a posição da Fazenda Pública ou decorrido o respetivo prazo, o juiz, após vista do Ministério Público (e depois de se assegurar do eventual contraditório) tem o dever de conhecer *logo* do pedido. Só assim não sucederá se, ao preparar a decisão, constatar que o processo não fornece os elementos necessários. Só em tal caso é que se ordena a produção de provas necessárias. Pelo que a prova tem sempre como objetivo originário habilitar o juiz a proferir a decisão.

Os tribunais têm interpretado restritivamente este preceito e defendido que, existindo um requerimento de prova, o juiz tem o dever de o apreciar e de emitir despacho, deferindo-o ou indeferindo-o. Mas isso sucede, a meu ver, não porque a parte tenha um direito originário a que sejam realizadas as provas por si oferecidas, mas porque o juiz tem o dever de administrar a justiça e este inclui o dever de apreciar e decidir todas as questões que lhe são colocadas (cfr. o artigo 152.º do Código de Processo Civil).

Por todas estas razões, conluo que, no processo judicial tributário, o princípio inquisitório informa toda a atividade instrutória, desde o momento da seleção da prova, passando pela atividade probatória propriamente dita e incluindo, obviamente, a valoração das provas realizadas. E que, por conseguinte, o legislador tributário devolveu ao juiz o poder instrutório.

## 7. O inquisitório no processo judicial tributário e o direito constitucional à prova

A conclusão de que o princípio inquisitório informa toda a atividade instrutória tem uma consequência no processo judicial tributário que não é replicada no processo civil: enquanto no processo civil, o inquisitório é invocado apenas para suportar a atividade instrutória do juiz que complementa o esforço instrutório das partes, no processo judicial tributário é a base normativa de toda a atividade instrutória (que poderá redundar num esforço instrutório inferior ou até diverso daquele que as partes propõem nos articulados).

No fundo, ao devolver ao juiz o dever de aferir (*logo* em primeira mão) a determinação do esforço instrutório relevante, o legislador está a atribuir ao juiz tanto o poder instrutório de realizar provas que não foram oferecidas como o poder instrutório de recusar as provas que foram oferecidas. E de o fazer em qualquer dos casos com a mesma fundamentação de base. Porque a medida das provas necessárias ou relevantes é sempre delimitada pela extensão do poder/dever inquisitório do juiz.

Pode parecer estranho este raciocínio mas, se entendermos que no processo judicial tributário o poder instrutório é sempre devolvido ao juiz, é sempre no âmbito desses poderes inquisitórios que o juiz recusa diligências de prova oferecidas. Porque é sempre no âmbito desses poderes inquisitórios que o juiz define as diligências de prova que são úteis para conhecer a verdade, admitindo umas e recusando as outras. O mesmo é dizer que, no processo judicial tributário, o princípio inquisitório serve também para *investigar* a valia das provas oferecidas e não apenas para determinar se há outras provas necessárias e relevantes, para além das oferecidas.

Esta especial configuração do princípio inquisitório obriga a recolocar a questão da sua conciliação com o direito constitucional das partes à prova, acima referido: se o poder de selecionar e realizar as provas é sempre devolvido ao juiz, onde cabe o direito das partes a oferecer e a produzir as suas próprias provas?

Sobre esta questão, a primeira observação a fazer é que, no processo tributário, as partes também têm o direito de escolher e oferecer as suas provas (embora o devam fazer, em princípio, logo na petição inicial – cfr. o artigo 108.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário). E que, se essas provas forem mesmo realizadas e às partes for dada a possibilidade de colaborar na sua realização, não se vê nenhum direito preterido que importe acautelar.

A segunda observação a fazer é que só faz sentido assegurar às partes o direito a apresentar e realizar as suas próprias provas (relegando para o juiz o papel de colaborar na sua realização) num processo organizado à luz do denominado *princípio da controvérsia* (que confere às partes a liberdade de conduzir o processo probatório e, simultaneamente, as responsabiliza pelo resultado probatório) <sup>(12)</sup>. E este princípio adapta-se mal ao contencioso tributário, quando estejam em causa direitos de que as partes não possam dispor.

A indisponibilidade dos créditos tributários, que decorre dos princípios da legalidade e igualdade tributária, obriga-nos a equacionar um direito constitucional à prova que se compatibilize com estes princípios da constituição fiscal e que passará pelo reconhecimento de que à natureza indisponível desses direitos deverá corresponder a indisponibilidade dos meios de os demonstrar, inclusive nos tribunais.

Objete-se agora que a natureza indisponível destes direitos não seria, em si mesma, incompatível com o papel atribuído ao juiz na instrução do processo civil e a que acima se fez referência. Também aí, afinal, está assegurada a iniciativa oficiosa no apuramento da verdade, embora esteja mais vocacionada para as situações patológicas em que o próprio debate instrutório foi ineficaz para assegurar a sua demonstração.

Mas o que há que contrapor aqui é que – como também há foi dito – a Constituição confere margem significativa ao legislador ordinário no estabelecimento dos limites do direito à prova. Nada obstando, por isso, a que o legislador ordinário enverede por uma solução legislativa que altere a composição destes poderes e dos direitos e responsabilidades dos diversos intervenientes processuais, desde que para a contração desse direito exista justificação material e seja respeitado o princípio da proporcionalidade.

<sup>12</sup> Sobre este princípio, ver FREITAS, JOSÉ LEBRE de, in «A Confissão no Direito Probatório – Um Estudo de Direito Positivo», 2.ª edição 2013, Coimbra Editora, págs. 513 e seguintes. Sobre a sua aplicação no contencioso administrativo (no âmbito do direito progressivo), ver a mesma obra a págs. 671 e seguintes.

Ora, o que me parece evidente é que o legislador tributário idealizou um processo contencioso simplificado, que promovesse a celeridade das decisões sem descuidar o esforço instrutório que conduzisse à maior aproximação possível à verdade tributária do contribuinte <sup>(13)</sup>.

Desígnios que, à partida, seriam contraditórios e inconciliáveis: o alargamento dos deveres instrutórios do juiz apontaria para um esforço instrutório mais intenso e demorado, sobretudo se fosse precedido do debate instrutório das partes à luz do supra referido princípio da controvérsia; a celeridade e a simplificação processual sugeririam uma instrução mais contida e meios legais de restrição ou até de exclusão de certas provas.

A solução que, na interpretação seguida, julgo ter sido encontrada pelo legislador foi a de antecipar o juízo sobre a necessidade e a relevância das provas e focalizar o esforço instrutório no que for necessário à formação da convicção do julgador. O que se *perde* numa prova alargada a tudo o que as partes considerem necessário *ganha-se* numa prova concentrada no que o juiz considera útil ou relevante.

E existirá justificação material para tal solução legislativa? Sem dúvida.

Por um lado, o alargamento dos deveres instrutórios do juiz é a decorrência necessária, no plano adjetivo, da preferência constitucional por sistemas de tributação com base em valores reais de bens e rendimentos. Não faria sentido que a constituição impusesse a tributação com base na real capacidade contributiva de cada um e o sistema processual de resolução de litígios na área tributária partisse de uma conceção dialética da prova, que dependesse da «vontade das partes» em fornecer os elementos de facto necessários à determinação da verdade fiscal do contribuinte ou ainda numa «capacidade das partes» de demonstrar a sua situação fiscal ou de influenciar a determinação dessa verdade fiscal. De salientar que o objetivo último do processo tributário é a realização da justiça que, no plano tributário, depende de uma distribuição equitativa dos encargos tributários entre todos os cidadãos, um interesse público que suplanta os interesses titulados pelos sujeitos da relação bilateral estabelecida entre a administração e cada contribuinte.

Por outro lado, a pretendida agilização do processo tributário concorrerá para a materialização o princípio da segurança jurídica, na medida em que se aplique aos operadores jurídicos concretos. Pois que o apuramento célere da verdade em tribunal promoverá a estabilização das situações tributárias (sobretudo das que tenham reflexos plurianuais) e, por essa via, o reforço da confiança dos contribuintes na atuação dos órgãos do Estado, a pacificação das relações tributárias e, conseqüentemente, a realização da justiça.

A necessidade de conciliar objetivos contrapostos já nos diz bastante sobre a proporcionalidade da solução legislativa. Acrescentarei agora que não me parece desadequado o modelo processual adotado se levarmos em conta que, na generalidade dos casos, o juiz

<sup>13</sup> Veja-se o que diz o ponto 3 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário: «Simplicidade e eficácia não são, no entanto, incompatíveis com os direitos e garantias dos contribuintes (...). Pretende-se que a regulamentação do procedimento e processo tributários assegure, não só a certeza, como a celeridade na declaração e realização dos direitos tributários, que é condição essencial para uma melhor justiça fiscal».

tributário avança para a instrução munido de provas pré-constituídas que lhe dão já uma perspectiva razoavelmente segura sobre o âmbito concreto do litígio e as necessidades de prova para o resolver. Refiro-me às informações a prestar pelos órgãos da administração, aos documentos de suporte ao ato impugnado e à própria instrução do procedimento, quando exista.

E se consideramos os extensos poderes conferidos à própria administração na fase instrutória do procedimento (cfr. o artigo 58.º da Lei Geral Tributária) mais reforçada fica a convicção sobre a necessidade e adequação da medida. Porque seria incongruente que o juiz tivesse poderes instrutórios mais limitados para sindicar a legalidade da atuação administrativa que a administração para a instrução desse procedimento. A lógica específica de cada uma destas funções do Estado não parece ser razão suficiente para a desvalorização do papel dos tribunais na averiguação e no esclarecimento dos factos relativos à situação tributária dos contribuintes e que relevem para a definitiva resolução os litígios que os oponham à administração.

Resta contrapor, em advertência final, que conceção descrita do princípio do inquisitório só respeitará o princípio da proporcionalidade se for interpretada no sentido de que o alargamento dos poderes/deveres do juiz – e, em particular, os que se relacionam com a seleção e dispensa de meios de prova – só existe na justa medida em que se alcance ao efetivo apuramento dos factos relevantes para a decisão. O que significa que não é desproporcionado dispensar provas requeridas pela parte quando os factos a provar forem apurados por meios oficiosos mas já é inaceitável dispensar provas oferecidas pela parte cuja relevância não seja objetiva e liminarmente de excluir para a seguir onerar a mesma parte com as consequências da falta de prova.

## Vídeos da apresentação

- I -



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/2adcnufeuo/flash.html>

- II -



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/1q3r0kj2qn/flash.html>

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

# 3. A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

CRISTINA FLORA



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO\*

Cristina Flora\*\*

### Introdução

1. Os meios de prova no processo judicial tributário
2. A valoração da prova
3. O princípio do inquisitório e o direito à prova
4. O princípio do inquisitório e a modificabilidade da decisão de facto pelo TCA
5. O ónus da prova no processo tributário
6. A fundamentação da decisão da matéria de facto

### Conclusão

### Vídeos

**Palavras-passe:** Processo tributário, meios de prova, ónus da prova, princípio do inquisitório, matéria de facto, valoração, motivação.

### Introdução

O tema da prova levanta algumas dificuldades, principalmente ao nível da articulação do regime previsto nas leis tributárias com o respectivo direito subsidiário, designadamente, com as normas do Código Civil e do Código de Processo Civil, pelo que esta matéria merece alguma reflexão de modo a garantir a coerência do sistema.

Neste breve trabalho, que está longe de ser exaustivo, abordaremos apenas algumas das várias questões que se podem colocar em matéria da prova no processo tributário visando deixar um pequeno contributo para a discussão do tema. Dentro destes parâmetros, iremos aflorar os meios de prova admissíveis no processo judicial tributário, a sua valoração, a relação do direito à prova com o princípio do inquisitório, os poderes de modificabilidade da matéria de facto pelo TCA enquanto tribunal de recurso, passando ainda pelas regras do ónus da prova e a fundamentação da matéria de facto na sentença, atendendo às especificidades do processo tributário.

### 1. Os meios de prova no processo judicial tributário

À semelhança do que sucede no ordenamento civil, a realidade de um facto que seja relevante para a decisão de um litígio jurídico-tributário carece de ser provada através dos meios de prova legalmente instituídos que possibilitam ao juiz a formação da convicção de que certa alegação de facto corresponde à realidade.

Com efeito, as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos (art. 341.º do Código Civil) e no processo judicial tributário de impugnação, em particular, são admitidos os

\* Texto publicado na Revista do CEJ n.º 2016-II.

\*\* Juíza Desembargadora do Tribunal Central Administrativo Sul, Docente do CEJ.

meios gerais de prova (n.º 1 do art. 115.º, do CPPT<sup>1</sup>), o mesmo se passando com o processo de oposição à execução fiscal (cfr. n.º 2 do art. 211.º do CPPT<sup>2</sup>), o que aliás, não poderia ser de outro modo, face ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva na dimensão do direito de acesso aos tribunais para protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos (art. 20.º, n.º 1 da CRP).

Portanto, considerando que no processo judicial tributário são admitidos os meios gerais de prova, então, no âmbito do mesmo será admissível a prova documental (art. 362.º e ss. do CC)<sup>3</sup>; a prova pericial (art. 388.º e ss. do CC), a prova por inspecção (art. 390.º e ss. do CC) que se encontra regulada no art. 116.º do CPPT, a prova testemunhal (art. 392.º e ss do CC), que encontra regulação nos arts. 118.º e 119.º do CPPT, e confissão<sup>4</sup> (art. 352.º e ss do CC).

De igual modo, entendemos que nada obsta, no processo judicial tributário, a admissibilidade da prova por declarações de parte (art. 466.º do CPC) e prova por verificações judiciais não qualificadas (art. 494.º do CPC) que foram introduzidas na última reforma do Processo Civil, pela Lei 41/2013, de 26 de Junho<sup>5</sup>.

Podem ainda ser usadas, em matéria de prova em geral, e no processo tributário em particular, as presunções (art. 349.º do CC)<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Como escreve Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 258: "...não valem no processo de impugnação judicial limitações de prova que não resultem de proibições gerais de meios de prova, designadamente, não poderão considerar-se obstáculo à averiguação da verdade material limitações probatórias estabelecidas pelos próprios articulares ou pela lei para vigorarem no âmbito das suas relações contratuais."

<sup>2</sup> A norma estabelece, contudo, a admissibilidade dos meios gerais de prova "salvo as disposições da lei tributária e sem prejuízo do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT" que não consubstancia qualquer restrição intolerável dos meios de prova, porquanto estamos perante um fundamento residual de oposição à execução fiscal que só se aplica quanto a situação não for subsumível a qualquer outra alínea do mesmo preceito legal. Estava em causa a constitucionalidade do n.º 4 do art. 7.º do CIRS, decidindo o Tribunal Constitucional, em suma, que aquele preceito legal não estabelece uma presunção inilidível, apesar de não se prever a ilisão através de todos os "meios em direito admissíveis", considerando que os meios de prova facultados pelo legislador são amplos e diversificados, não há restrição desproporcionada ou irrazoável de instrumento de prova, nem violação do art. 20.º da CRP, porquanto o acesso ao direito que não contempla a utilização irrestrita de todos os meios de prova.

<sup>3</sup> Secção IV do Código civil - documentos autênticos (art. 369.º e ss. do CC) e particulares (art. 373.º e ss. do CC), registos e outros escritos (art. 380.º e ss. do CC).

<sup>4</sup> Pese embora seja admitido no processo judicial tributário o meio de prova confissão, importa ter presente que se recair sobre factos relativos a direitos indisponíveis a confissão não faz prova (art. 354.º, alínea b), do CC). De sublinhar que no processo judicial de impugnação a falta de contestação do Representante da Fazenda Pública não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante (n.º 6 do art. 110.º do CPPT).

<sup>5</sup> Entrou em vigor no dia 1 de Setembro de 2013 (cfr. art. 8.º da Lei 41/2013, de 26 de Junho).

<sup>6</sup> A respeito das presunções e meios de prova no Ac. do Tribunal Constitucional n.º 452/2003 de 14/10/2003 escreveu-se o seguinte: "(...) ao contrário do que sustenta a recorrente, a presunção que se estabelece no n.º 4 do artigo 7.º do CIRS, na redacção anterior à Lei nº 30-G/2000, não é uma presunção inilidível. A comprová-lo está o facto de o n.º 5 do mesmo artigo vir definir os meios pelos quais tal presunção poderá ser ilidida. E a circunstância de entre esses meios não estarem todos os "meios em Direito admissíveis" não converte a presunção numa presunção *juris et de jure*. Esta última é uma presunção que se estatui sem possibilidade de prova em contrário (cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, vol. I, 4ª ed., Coimbra, 1987, pp. 312-313; J. de Oliveira Ascensão, O Direito. Introdução e teoria geral, 6ª ed., Coimbra, 1991, pp. 526). Manifestamente, não é o que sucede no caso em apreço, em que a ilisão da presunção pode ser alcançada através de um amplo e diversificado conjunto de meios: decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal, reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos. De facto, este conjunto de meios probatórios à disposição do impugnante é suficientemente amplo para que se não possa falar numa restrição desproporcionada ou irrazoável de instrumentos de prova, susceptível de, na prática, converter uma presunção *juris tantum* numa presunção *juris et de jure*. Mais ainda e contrariamente ao que parece ser pretendido pela recorrente, a garantia de acesso ao Direito e aos tribunais

As presunções são ilações que que a lei (*presunções legais*) ou o julgador (*presunções judiciais ou naturais*) tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. O regime das presunções legais difere do regime das presunções judiciais. Tratando-se de presunção legal, a parte que tem a seu favor a presunção não tem de provar o facto a que ela conduz (n.º 1 do art. 350.º do CC), podendo ser ilididas, quando a lei não o proibir, mediante *prova em contrário* (n.º 2). As presunções judiciais só são admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal (art. 351.º do CC) e podem ser ilididas por mera *contraprova* (art. 346.º do CC), ou seja, basta tornar duvidoso o facto presumido e deste modo, considerando-se não provado o facto em relação ao qual tinha ónus de prova.

Refira-se, pela importância que assume, que as presunções<sup>7</sup> que estejam consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário (art. 73.º da LGT)<sup>8</sup>. Deste preceito legal podemos também retirar que no direito tributário o legislador deve utilizar tipificações que contenham presunções *iuris tantum*, evitando, portanto as presunções *iuris et iure*.<sup>9</sup>

Importa ainda ter em consideração a dimensão constitucional do *direito à prova* enquanto uma das componentes do direito geral à protecção jurídica e de acesso aos tribunais (art. 20.º, n.º 1, da CRP) que “implica a possibilidade de as partes utilizarem, em benefício próprio, os meios de prova que escolherem, apresentando-as no momento processual que escolherem, devendo a recusa de admissão de qualquer meio de prova ser fundamentado na lei ou em princípios jurídicos, assegurando-se, em geral, recurso da decisão<sup>10</sup>.”.

Deste modo, também no ordenamento jurídico tributário ao interessado assiste o direito à prova consubstanciado no direito a seleccionar os meios de prova, bem como realizá-los em tribunal.

---

prevista no artigo 20º da Constituição não contempla a possibilidade de utilização irrestrita de todos os meios de prova em qualquer processo judicial (no caso, num processo de impugnação da liquidação tributária), nem proíbe o legislador de restringir o uso de certos instrumentos probatórios, desde que tal restrição não se configure como desproporcionada ou irrazoável. Ora, no caso em apreço pode o impugnante dispor de uma decisão judicial (na qual o requerente pode utilizar todos os meios de prova em geral admissíveis), um acto administrativo, uma declaração do Banco de Portugal ou um reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos, tudo meios probatórios idóneos para proceder à impugnação judicial de uma liquidação tributária. Finalmente, havendo a possibilidade de ilisão da presunção definida no nº 4 do artigo 7º do CIRS, não fica postergado o princípio constitucional da capacidade contributiva, tal como este Tribunal vem assinalando na reiterada jurisprudência que atrás se sumariou.”.

<sup>7</sup> Ana Paula Dourado entende que a expressão presunção inilidível não deveria ter sido utilizada pelo legislador por assumir contornos indefinidos, sendo preferível o termo *tipificação* – cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 2016 (reimpressão), pp. 238-239.

<sup>8</sup> As presunções auxiliam no combate à evasão e fraude fiscal, apelando a factos conhecidos para afirmar outros desconhecidos, não estando constitucionalmente vedado a tributação de rendimentos presumidos, porém, estando em causa normas de incidência tributária, deve ser sempre permitida a ilisão do facto presumido, nesta mesma linha, o art. 73.º da LGT afasta a possibilidade de presunções inilidíveis no âmbito das normas de incidência.

<sup>9</sup> Cfr. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 2016 (reimpressão), pp. 239. Sobre a proibição de presunções e o ónus da prova escreve a Autora: “Como em relação aos «factos constitutivos dos direitos da administração», o ónus da prova (objectivo) funciona em favor do sujeito passivo (art. 74.º, n.º 1 da LGT), só quanto às normas de incidência relacionadas com esses factos constitutivos (especialmente regras sobre a incidência objectiva de imposto, excluindo todas as deduções admitidas ao sujeito passivo) é que deverá ser evitada a técnica de presunções absolutas, porque estas tornam mais frágil a posição o sujeito passivo, colocando eventualmente em perigo a tributação do rendimento real.”.

<sup>10</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 504/04, de 13 de Julho de 2004.

Não obstante, o direito de acesso aos tribunais para protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos não contempla um direito irrestrito a todos os meios de prova (cfr. Ac. do Tribunal Constitucional n.º 452/2003, de 14/10/2003<sup>11</sup>), mas obsta a uma restrição absoluta quanto à utilização de uma meio específico meio de prova quando não ponderada e adequada em face do direito fundamental que emana do n.º 1 do artigo 20.º da Constituição (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 24/2008, de 22 de Janeiro de 2008<sup>12</sup>).

Uma última nota quanto ao direito à prova no processo tributário, a realização dos meios de prova encontra-se balizada pela *necessidade*, assim, o juiz apenas terá que ordenar, fundamentadamente, a produção de prova no processo judicial tributário de impugnação se necessária para a resolução do litígio (art. 114.º, do CPPT), o que está em conformidade com os parâmetros de adequação e proporcionalidade exigido pelo Tribunal Constitucional.

Em suma, vigora, então, no processo tributário, o *princípio da universalidade dos meios de prova*<sup>13</sup>, e por conseguinte, o interessado tem o direito à selecção e realização de todos os meios gerais de prova, balizado pelo princípio da necessidade da prova e dentro dos parâmetros de adequação e proporcionalidade enunciado pelo Tribunal Constitucional, e desde que a lei não exija determinado tipo de prova<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Estava em causa a constitucionalidade do n.º 4 do art. 7.º do CIRS, decidindo o Tribunal Constitucional, em suma, que aquele preceito legal não estabelece uma presunção inilidível, apesar de não se prever a ilisão através de todos os “meios em direito admissíveis”, considerando que os meios de prova facultados pelo legislador são amplos e diversificados, não há restrição desproporcionada ou irrazoável de instrumento de prova, nem violação do art. 20.º da CRP, porquanto o acesso ao direito que não contempla a utilização irrestrita de todos os meios de prova.

<sup>12</sup> O acórdão do Tribunal Constitucional n.º 24/2008, de 22 de Janeiro de 2008, julgou “(...) inconstitucional, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, ambos da Lei Fundamental, a norma constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B, do Código de Processo e Procedimento Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível;”. Neste acórdão entendeu-se que “(...) são cogitáveis situações em que, no que ora importa, a demonstração de que as «manifestações de fortuna» não produziram rendimentos diversos daqueles que foram trazidos às declarações se não alcança unicamente (ou, mais propriamente, não se pode alguma vez atingir) através de meios documentais, carecendo-se de prova testemunhal e, obviamente, nos casos em que esta seja admissível nos termos gerais de direito. Nessas situações, perante a determinação ínsita na norma em causa, o interessado, perante uma, então, manifesta e, quiçá, insuperável, dificuldade em alcançar o objecto *probandi*, ver-se-ia postado numa impossibilidade de demonstrar os factos que suportavam os seus direitos ou interesses. Essa limitação, que, em tais situações, redundava numa absoluta constrição de quanto à utilização desse específico meio de prova, não se revela ponderada e adequada em face do direito fundamental que deflui do n.º 1 do artigo 20.º da Constituição. (...) Neste circunstancialismo, e perante situações em que, face ao normativamente consagrado, a demonstração dos factos – que, no entendimento da ‘parte’, conduzam à defesa do seu direito ou interesse legalmente protegido – não é possível, de todo, deixar de fazer-se através de prova testemunhal, desde que, repete-se, essa seja, nos termos gerais legalmente admissível, claramente que vai ficar afectada aquela defesa, porventura tornando inviável ou inexecutável o direito de acesso aos tribunais.

<sup>13</sup> Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Almedina, 2016 (reimpressão), pp. 257.

<sup>14</sup> “Ora, o direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20.º, n.º 1 da Constituição, não vincula à admissibilidade de todo e qualquer meio de prova e em todas e quaisquer circunstâncias; o legislador goza, nesta matéria, de uma considerável margem de liberdade de conformação dos meios de prova que prevê, nada obstando a que, de acordo com critérios de razoabilidade, estabeleça condicionamentos à sua utilização, nomeadamente - como é o caso - tendo em conta os limites que a finalidade desses meios logicamente impõem.” - Tribunal Constitucional no acórdão n.º 504/04, de 13 de Julho de 2004.

## 2. A valoração da prova

Toda a prova realizada ou produzida em juízo deve ser objecto de valoração pelo julgador.

A *valoração da prova* pelo juiz consiste na formação de juízos de razoabilidade e racionalidade sobre os factos relevantes para a resolução da causa de modo a julga-los como provados ou não provados. Esse juízo deve atender às regras da experiência comum, de modo a que haja uma coerência com as ocorrências reais da vida, e deve formar-se em função do meio de prova em causa e da prova produzida, devendo ser tanto mais apurado quando no processo coexistam meios de prova não coincidentes.

No sistema jurídico português o legislador consagrou, enquanto regra, o *sistema da livre apreciação da prova*<sup>15</sup>, segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas conforme a sua prudente convicção acerca de cada facto.

Neste sistema de livre valoração a convicção do julgador deve formar-se espontaneamente em função da prova produzida e das particularidades do litígio, o que tem a vantagem de permitir adaptar o juízo probatório às particularidades do caso concreto. É verdade que a valoração fica dependente das características de cada julgador, dos seus valores e da forma como percebe a realidade, porém, o sistema da livre apreciação da prova constitui um meio mais adequado para alcançar a verdade material. No processo de valoração da prova, de modo a evitar-se o erro judiciário e qualquer aparência de arbítrio, o juiz deve ter presente que não se lhe exige uma convicção de absoluta certeza, basta que a sua convicção assente num juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança.

Neste contexto, fica sujeita à livre apreciação do juiz, por exemplo, a prova testemunhal (art. 396.º CC), a prova por inspecção (art. 391.º CC), a prova pericial (art. 389.º CC) e a prova por documentos particulares a que não seja atribuída força probatória plena (art. 376.º do CC).

Em determinados casos o valor probatório do meio de prova é fixado na lei, estamos perante o *sistema da prova legal* que é excepção no nosso ordenamento jurídico. A lei impõe um determinado valor probatório do meio de prova, sendo este o considerado pelo julgador.

O exemplo paradigmático do sistema da prova legal é o caso dos documentos autênticos a que a lei atribui força probatória plena e que não pode ser substituído por outro meio de prova: “Os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora” (art. 371.º, n.º 1, do CC); “Quando a lei exigir, como forma da declaração negocial, documento autêntico, autenticado ou particular, não pode este ser substituído por outro meio de prova ou por outro documento que não seja de força probatória superior” (art. 364.º, n.º 1 do CC).

De igual modo, a lei estabelece a força probatória da confissão judicial escrita, que é plena contra o confitente (art. 358.º, n.º 1, do CC)<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Art. 607.º, n.º 5, do CPC: “O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto”.

<sup>16</sup> “A confissão judicial escrita tem força probatória plena contra o confitente.” (art. 358.º, n.º 1, do CC).

Quanto aos documentos particulares “cuja autoria seja reconhecida nos termos dos artigos antecedentes faz prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor, sem prejuízo da arguição e prova da falsidade do documento” (art. 376.º, n.º 1, do CC).

Regressemos, uma vez mais, às particularidades do processo tributário que devem ser consideradas na aplicação das regras jurídicas *supra* expostas.

Importa ter presente, desde logo, que no processo tributário de impugnação a falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante e a falta de contestação especificada dos factos pelo representante da Fazenda Pública é apreciada livremente pelo tribunal (art. 110.º, n.ºs 6 e 7, do CPPT)<sup>17</sup>, ou seja, verifica-se no processo tributário a inexistência de efeito cominatório da falta de contestação como sucede no processo civil.

Particular relevo assume o valor probatório conferido pelas leis tributárias a determinados meios de prova, como sucede nas informações oficiais prestadas pela inspecção tributária, e nas informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua.

Neste contexto, o art. 115.º, n.º 2, do CPPT e o art. 76.º, n.º 1, da LGT estatui que as informações oficiais prestadas pela inspecção tributária “fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos, nos termos da lei”<sup>18</sup>. Trata-se de meio de prova que o legislador atribuiu *força probatória bastante*, que poderá ser afastada mediante *contra prova*, ou seja, o interessado para abalar esta força probatória basta gerar dúvidas, não tendo de provar o contrário<sup>19</sup>. Repare-se, porém, que estas informações oficiais só têm força probatória bastante se fundamentadas e baseadas em critérios objectivos e dizem respeito aos factos referidos nas informações<sup>20</sup>.

O legislador tributário estendeu o valor probatório das informações oficiais prestadas pela inspecção tributária nacional às informações prestadas pelas administrações tributárias

<sup>17</sup> Como refere Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 237 “a falta de contestação poderá ser um dos elementos a valorar pelo juiz ao formular o seu juízo sobre a prova produzida, como se admite no n.º 7 deste art. 110.º do CPPT.”

<sup>18</sup> A falta de informações oficiais sobre factos de conhecimento officioso constitui uma nulidade insanável do processo, que pode ser conhecida até ao trânsito em julgado (artigo 98.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2, CPPT).

<sup>19</sup> O valor da prova quanto à sua eficácia pode ser bastante, plena e pleníssima. A *prova bastante* cede perante contra prova, ou seja, pela criação de dúvida no espírito do julgador sobre a veracidade do facto, enquanto a *prova plena* apenas cede perante prova em contrário, mediante a prova de que não ocorreu o facto, já a *prova pleníssima* não admite prova em contrário, trata-se de presunções *iure et iure*, apenas poderão ser colocados em causa os factos-base em que a presunção se funda. Relativamente a estas últimas presunções que não admitem prova em contrário, Rui Morais entende que devem-se considerar afastadas no processo tributário, pois pese embora o art. 73.º da LGT apenas se refira as presunções consagradas nas normas de incidência tributária “trata-se de um princípio de aplicação geral, uma vez que os princípios constitucionais que presidem à tributação não parecem ser conformes com a existência de ficções jurídicas” – cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Almedina, 2016 (reimpressão), pp. 258.

<sup>20</sup> Nesse sentido, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª ed., Vislis, 2012, pp. 670. Referem estes autores que a força probatória das informações dos serviços de inspecção tributária, não abrangem os juízos formulados pela Autoridade Tributária, mas apenas os factos por ela praticados ou com base na percepção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa percepção com base em critérios objectivos.

estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que Portugal esteja vinculado (n.º 4 do art. 76.º da LGT).

Porém, ao contrário do que sucede no caso das informações prestadas pela inspeção tributária portuguesa, estas informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras, que também “fazem fé”, apenas podem ser afastadas mediante *prova em contrário* do sujeito passivo ou interessado, ou seja, parece que o legislador neste caso particular, conferiu *força probatória plena* a estas informações estrangeiras, o que não tem sido isento de críticas<sup>21</sup>. Jorge Lopes de Sousa defende que não tendo as informações oficiais portuguesas força probatória plena, também não se poderá reconhecer essa força probatória às informações oficiais estrangeiras “já que seria incompreensível que se atribuísse maior força probatória a estas que àquelas. Por isso, deverá entender-se o referido n.º 4 com o sentido de que a atribuição de força probatória às informações de administrações tributárias estrangeiras não prejudica a possibilidade de prova em contrário nem a de gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como meios de contrariar a sua força probatória”<sup>22</sup>.

Por último, de referir que o legislador tributário também estabeleceu o valor probatório das cópias obtidas a partir de dados registados informaticamente ou de outros suportes arquivísticos da administração tributária, conferindo-lhes força probatória do original, desde que autenticadas<sup>23</sup> (cfr. n.º 2 do art. 76.º da LGT).

### 3. O princípio do inquisitório e o direito à prova

Ao contrário do que é preponderantemente no processo civil, o processo tributário não é um processo de partes, não se encontra estruturado à volta do princípio do dispositivo, antes, sendo a trave mestra e estruturante do processo tributário o princípio do inquisitório<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Defendendo o afastamento da prova em contrário, sendo bastante a contraprova, vide Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª ed., Vislis, 2012, pp. 672 “(...) para contrariar a força probatória das informações oficiais fornecidas pela administração tributária portuguesa, não é necessário fazer a prova do contrário, pois a lei não lhes atribui força probatória plena, bastando gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como resulta do preceituado no art. 346.º do CC. Sendo esta a força probatória atribuída às informações oficiais produzidas pela administração tributária portuguesa, será de reconhecer a mesma às informações das administrações tributárias estrangeiras, já que seria incompreensível que se atribuísse maior força probatória a estas que àquelas. Por isso, deverá entender-se n.º 4 com o sentido de que a atribuição de força probatória às informações de administrações tributárias estrangeiras não prejudica a possibilidade de prova em contrário nem a de gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como meios de contrariar a sua força probatória.”

<sup>22</sup> Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 260.

<sup>23</sup> Os meios pelos quais se procede à autenticação das cópias são definidos pelo dirigente máximo do serviço (cfr. n.º 3 do art. 76.º da LGT).

<sup>24</sup> Conforme escreveu o saudoso Professor Saldanha Sanches, o processo tributário “é um litígio de direito público centrado na tutela dos direitos e interesses legítimos do contribuinte e por isso um tipo de processo onde o juiz dispõe de um mais largo leque de poderes do que nas relações processuais determinadas pelo princípio do dispositivo. O que está em jogo não apenas a anulação de um acto mas uma mais vasta intervenção judicial”. Neste contexto, o Autor defende, inclusive, que estamos perante um contencioso de plena jurisdição, que assenta num vector estruturante que é o princípio do inquisitório.” - cfr. J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Ed., Coimbra Editora, 2002, pp. 315.

Não obstante o princípio do dispositivo que marca o processo civil, o princípio do inquisitório também encontra consagração na lei processual civil (art. 411.º do CPC) impondo ao juiz um dever de apuramento da verdade e da justa composição do litígio, devendo para tanto, mesmo oficiosamente, realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ao cumprimento desse desiderato legal. Porém, o âmbito do princípio fica limitado aos factos de que ao juiz é lícito conhecer e portanto, importa ter em consideração o limite que consubstancia o ónus de alegação das partes previsto no n.º 1 do art. 5.º do CPC, que impõe às partes o ónus de alegar *os factos essenciais* que constituem a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as excepções invocadas.

Ora, com exclusão dos factos essenciais previstos no n.º 1 do art. 5.º do CPC, temos, então, que ao juiz é lícito conhecer, ainda que não tenham sido alegados pelas partes, os *factos instrumentais que resultem da instrução da causa* [n.º 2 alínea a) do art. 5.º do CPC], *os factos complementares* nas condições previstas na alínea b) do n.º 2, *os factos notórios* [alínea c) do n.º 2 do art. 5.º e n.º 1 do art. 412.º, do CPC], *os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções* (art. 412.º, n.º 2, do CPC).

Nas leis tributárias o princípio do inquisitório encontra consagração no art. 99.º da LGT e art. 13.º do CPPT impondo ao juiz um dever de realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos *factos que lhe é lícito conhecer*<sup>25</sup>, e portanto, também no contencioso tributário é lícito o conhecimento de factos não alegados pelas partes nos termos *supra* referidos, para além daqueles que dizem respeito a questões de conhecimento oficioso no processo tributário, como por exemplo, a prescrição e a caducidade do direito de acção.

Por outro lado, como já referimos, no âmbito do processo tributário o interessado tem o direito à selecção e realização de todos os meios de prova, porém o juiz não tem de produzir toda e qualquer prova apresentada, mas tão-somente *a necessária* para a resolução da causa, como resulta do art. 114.º do CPPT e do art. 13.º que se refere às diligências que o juiz considere úteis ao apuramento da verdade dos factos e não toda e qualquer diligência<sup>26</sup>. Não obstante, a não realização de uma diligência requerida pela parte é sindicável em sede de recurso, podendo conduzir à anulação da sentença por erro de julgamento<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> O limite imposto ao princípio do inquisitório no âmbito do processo tributário tem sido alvo de críticas, entendendo-se que o tribunal deveria poder considerar factos não alegados pelas partes, com a limitação “de se movimentar no âmbito das questões suscitadas pelas partes” – Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Almedina, 2016 (reimpressão), pp. 255, e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. I, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 176: “ (...) como é típico dos processos em que vigora o princípio da verdade material, justificar-se-ia mesmo que o tribunal pudesse averiguar e considerar no julgamento factos não alegados pelas partes, com a única limitação de se movimentar no âmbito das questões suscitadas pelas partes.”

<sup>26</sup> “O direito à prova, enquanto uma das componentes do direito geral à protecção jurídica e de acesso aos tribunais, implica a possibilidade de as partes utilizarem, em benefício próprio, os meios de prova que escolherem, apresentando-as no momento processual que escolherem, devendo a recusa de admissão de qualquer meio de prova ser fundamentado na lei ou em princípios jurídicos, assegurando-se, em geral, recurso da decisão.” - Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 504/04, de 13 de Julho de 2004.

<sup>27</sup> Acórdão do STA, de 14 de Setembro de 2016, proc. n.º 0946/16: “I - A falta de inquirição das testemunhas arroladas no processo judicial tributário, porque não está prevista como nulidade processual nem constitui uma nulidade processual à luz do art. 195.º e segs. do CPC, na medida em que a lei não prescreve que deva ter sempre lugar a produção de prova, antes conferindo ao juiz o poder de ajuizar da necessidade da sua produção, não

Em suma, no direito tributário não existe um ónus das partes de trazerem ao processo todos os meios de prova relevantes e necessários, imperando, antes, o princípio do inquisitório. Com efeito, e sem prejuízo do ónus de alegação dos factos essenciais, cabe ao juiz, *ex officio*, efectuar as diligências que sejam necessárias para à descoberta da verdade material.

Deste modo, para além do direito à prova das partes, o juiz tem um dever de selecção, realização e valoração dos meios de prova, em busca da verdade material, não se ficando pela verdade formal inerente ao princípio do dispositivo.

Por último, importa apenas referir que também impera no processo tributário<sup>28</sup> o *princípio da aquisição processual* e assim, feita a prova de um facto relevante para a decisão do litígio, independentemente de quem o alegou e/ou o provou, este deve ser considerado na sentença pelo juiz.

#### 4. O princípio do inquisitório e a modificabilidade da decisão de facto pelo TCA

Um outro ponto com interesse para a presente análise e discussão do regime da prova no processo tributário é o da modificabilidade da decisão de facto pelo Tribunal Central Administrativo (TCA)<sup>29</sup>.

Na nossa perspectiva, a intensidade do princípio no processo judicial tributário tem reflexos que vão muito para além da vinculação do juiz da 1.ª instância a efectuar as diligências necessárias à descoberta da verdade material.

Consideramos que o juiz do tribunal de recurso (TCA) ao conhecer da impugnação da matéria de facto, não se deve limitar a anular a sentença para que o tribunal tributário (1.ª instância) proceda a diligências instrutórias, devendo antes, ele próprio assumir o dever imposto por aquele princípio e realizar oficiosamente diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, ancorado no art. 288.º, n.º 1, do CPPT, e limitado, claro, aos factos que lhe é lícito conhecer no âmbito do recurso<sup>30</sup>.

---

permite que, se o juiz dispensar a produção de prova se possa dizer que foi preterida uma formalidade legal, sem prejuízo de a omissão de diligências de prova, na medida em que possa afectar o julgamento da matéria de facto, poder acarretar a anulação da sentença por défice instrutório. II - A falta de notificação do despacho que dispensar a inquirição das testemunhas, na medida em que a prolação de tal despacho também não está prescrita na lei (dela não poderá resultar prejuízo algum para a parte) e é insusceptível de influir na decisão, não constitui nulidade processual. (...)”.

<sup>28</sup> Cfr. art. 413.º do CPC: “O tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que devia produzi-las, sem prejuízo das disposições que declarem irrelevante a alegação de um facto, quando não seja feita por certo interessado.”.

<sup>29</sup> Tribunal Central Administrativo – “São tribunais centrais administrativos o Tribunal Central Administrativo Sul, com sede em Lisboa, e o Tribunal Central Administrativo Norte, com sede no Porto” – art. 31.º, n.º 1, dos Estatutos dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

<sup>30</sup> Esta posição continua a não ser pacífica nos TCA Sul e Norte, porém tem sido por nós defendida – *vide* Cristina Flora e Margarida Reis, Recursos no Contencioso Tributário, Quid juris, Lisboa, 2015, pp. 71.

Também nesse sentido, Acórdão do TCAS, de 27 de Outubro de 2016, proc. n.º 08554/15, que relatámos, no qual se escreveu a propósito desta questão o seguinte: “(...) no que diz respeito à incerteza quanto a morada de remessa da correspondência que nos suscitou a prova produzida nos autos, neste TCAS e ao abrigo do disposto no art. 288.º n.º 1 do CPPT o Relator do presente acórdão efectuou diligências junto do serviço de finanças competente a fim de colher informações relevantes para a decisão dos presentes autos. Com efeito, o legislador tributário conferiu

A questão da modificabilidade da matéria de facto na jurisprudência do TCA, em regra, tem sido abordada num sentido da aplicação das regras vigentes no processo civil, designadamente as regras que resultam do art. 662.º do CPC.

O TCA tem adoptado o entendimento no sentido da possibilidade da alteração oficiosa da matéria de facto, ainda que não impugnada pelas partes, quando do processo conste prova documental que imponha o aditamento de factos à matéria dada como provada, ou mesmo a alteração dos factos assentes. Isso mesmo resulta de inúmeros acórdãos nos quais são aditados factos à matéria de facto discriminada na 1.ª instância, por vezes em número bastante significativo, mesmo quando nas conclusões de recurso nada é dito quanto à insuficiência da matéria de facto assente.

Por outro lado, é frequente, mesmo nas situações em que está em causa prova documental junta aos autos, ou ao processo administrativo, ou ao processo executivo, que o TCA rejeite a impugnação da matéria de facto com o fundamento expresso no não cumprimento do ónus previsto no art. 640.º do CPC (ónus a cargo do recorrente que impugne a decisão relativa à matéria de facto)<sup>31</sup>. Entendemos que essa rejeição fundada no não cumprimento do ónus legal terá subjacente um juízo de desnecessidade de alterar officiosamente a matéria de facto discriminada para a decisão a proferir no recurso, porque só assim se respeitará a coerência do sistema jurídico.

Efectivamente, parece-nos que se tratando de prova documental que esteja junta aos autos, ao processo administrativo ou ao processo executivo, o juiz do TCA deve officiosamente alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto pela 1.ª instância nos termos do disposto no art. 662.º do CPC, ainda que não cumprido ou cumprido deficientemente o ónus previsto no art. 640.º do CPC, desde que, a modificação da matéria de facto seja necessária para a decisão das questões colocadas no recurso e não exceda o seu objecto. Tratando-se de prova pericial produzida nos autos, também nos parece que essa modificação se deve verificar em moldes semelhantes.

Já quando está em causa prova testemunhal a questão poderá ser mais complexa, mesmo que se entenda, como nós, que os poderes de modificabilidade da matéria de facto do TCA são bastante amplos, mesmo em momento anterior à última reforma do processo civil, parece-nos que a exigência do cumprimento do ónus previsto no art. 640.º do CPC, não poderá, pelo menos em regra, ser desconsiderada face aos princípios que presidem à exigência legal<sup>32</sup>.

---

poderes inquisitórios ao juiz de recurso, mais especificamente, ao Relator, ao prever expressamente a possibilidade da realização de diligências ou recolha de informações junto do tribunal recorrido ou junto de alguma autoridade. Este preceito legal assume particular relevância na actual situação dos tribunais tributários, pois a ferramenta concedida ao Relator do processo por este artigo 288.º, n.º 1 do CPPT poderá obviar a anulações de decisões da 1.ª instância com o único fundamento de realização de diligências sem as quais a apreciação do recurso não poderia ser possível. (...)”.

<sup>31</sup> Sobre esta temática no âmbito do processo civil, *vide* Ana Luísa Galdes, *Impugnação e Reapreciação da Decisão da Matéria de Facto*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor José Lebre de Freitas*, Vol. I, Coimbra Editora, 2013, pp. 589 e ss..

<sup>32</sup> Sobre o tratamento desta temática no novo processo civil, *vide* Henrique Araújo, *A impugnação da decisão sobre a matéria de facto*, in *“O novo processo civil - textos e jurisprudência (Jornadas de Processo Civil – Janeiro 2014 e jurisprudência dos tribunais superiores sobre o novo CPC)”*, Centro de Estudos Judiciários, Caderno V, 2015, pp. 391 e ss..

Por outro lado, é abundante a jurisprudência no sentido da anulação da sentença do tribunal de 1.ª instância por défice instrutório, e baixa dos autos para que se façam diligências instrutórias, adoptando-se a posição jurídica de que o tribunal de recurso (TCA) não pode diligenciar, directamente, na obtenção da prova em falta.

Entendemos que o princípio da tutela jurisdicional efectiva e o princípio da justiça impõe ao juiz do TCA que as situações de anulação da decisão de 1.ª instância se restrinjam ao mínimo, de acordo com as regras processuais vigentes, favorecendo a celeridade da justiça, privilegiando-se uma interpretação das normas jurídicas que confirmam concretização máxima àqueles princípios constitucionais.

Na verdade, sem dúvida que o legislador poderia e deveria intervir alterando a lei processual tributária e dotando-a de um regime completo, claro e adaptado às características do contencioso tributário, evitando inúmeras anulações desnecessárias que contribuem significativamente para os atrasos na justiça fiscal e que redundam, cada vez mais, na condenação do Estado português no Tribunal Europeu dos Direitos do Homem. Cabe aos tribunais enquanto órgão de soberania a administração da justiça em nome do povo (art. 202.º da CRP), mas justiça que não é célere, não é verdadeira justiça.

Em suma, entendemos que no processo tributário existe norma processual que permite ao relator do processo no TCA efectuar directamente diligências de instrução, limitado aos factos que lhe é lícito conhecer no âmbito do recurso, evitando, deste modo, em muitos dos casos, a anulação da sentença de 1.ª instância por défice instrutório. Trata-se, na nossa opinião, de uma verdadeira imposição legal, um poder-dever orientado pelo princípio do inquisitório que vincula o relator.

Com efeito, dispõe o n.º 1 do art. 288.º do CPPT, “ Feita a distribuição, serão os autos conclusos ao relator que poderá ordenar se proceda a qualquer diligência ou se colha informação do tribunal recorrido ou de alguma autoridade.”.

Este preceito legal confere poderes ao relator do processo em recurso, desde logo, para ordenar que se proceda a *qualquer diligência* que seja necessária para a decisão do recurso. Portanto, cabe no âmbito dos poderes do relator, por exemplo, ordenar a remessa pelo órgão de execução fiscal do processo de execução fiscal possibilitando o aditamento de factos à matéria dada como provada na 1.ª instância e, de igual modo, ordenar aos serviços da Administração Tributária que remetam documentos que devessem constar do processo administrativo. Junto os documentos, deverá cumprido o princípio do contraditório como a lei impõe (art. 3.º, n.º 3, do CPC).

De igual modo, o legislador conferiu poderes ao relator para *colher informação*, não só do tribunal recorrido, mas como de autoridades. Por exemplo, caso seja necessário para o conhecimento da questão da caducidade do direito de liquidação que seja sindicada no recurso, apurar factos relacionados com a instauração do inquérito criminal e o trânsito em

julgado da respectiva sentença (n.º 5 do art. 45.º da LGT) o relator deverá lançar mão deste preceito legal e obter directamente essa informação, não sendo de todo necessário a anulação da sentença para que o tribunal de 1.ª instância para que se faça essa diligência.

A aplicação do art. 288.º, n.º 1, do CPPT pelo relator do processo não é apenas um poder, é também um dever imposto pelo princípio do inquisitório, da justiça e da tutela jurisdicional efectiva, que garante uma justa, célere e eficaz composição do litígio.

## 5. O ónus da prova no processo tributário

As regras do ónus da prova visam resolver o problema da demonstração de factos, que caso não seja feita, tem por consequência a questão ser decidida contra a parte onerada com o ónus da prova.

No direito tributário as regras do ónus da prova encontram-se no art. 74.º da LGT, não se aplicando as regras de ónus da prova previstas no Código Civil<sup>33</sup>.

Como o ónus da prova em direito fiscal é objectivo ou material<sup>34</sup>, tratando-se de determinar que factos devem ser dados como provados, e não quem terá de os alegar e de os provar<sup>35</sup>, aquele preceito legal deve ser entendido como critério de decisão<sup>36</sup>, a questão é decidida contra a parte onerada com o ónus da prova. Com já referimos, impera no processo tributário o *princípio da aquisição processual* e assim, feita a prova de um facto relevante para a decisão do litígio, este deve ser considerado na sentença pelo juiz, não relevando quem o alegou e/ou provou.

Portanto, nos termos do n.º 1 art. 74.º da LGT, aplicável quer ao procedimento, quer ao processo tributário<sup>37</sup>, *o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*. Esta é a regra geral em matéria de ónus da prova a considerar no ordenamento jurídico tributário.

Quanto à satisfação do ónus da prova nas situações previstas no n.º 2, dispõe este preceito legal que se tratando de elementos de prova que estejam em poder da Administração

<sup>33</sup> “Existindo estas regras próprias do contencioso tributário sobre a repartição do ónus da prova em matéria de quantificação da matéria tributável, fica afastada a possibilidade de fundamentar tal repartição, neste âmbito, com base quer das regras dos arts. 342.º a 344.º do CC e 516.º n.º 4 do CPC, quer o critério geral da repartição de tal ónus que tem vindo a ser usado no contencioso administrativo, apesar de, em regra, os resultados sejam semelhantes.” - Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 133.

<sup>34</sup> O ónus da prova subjectivo ou formal determina que a causa tenha de ser decidida contra a parte que não produziu prova sobre os factos que alegou.

<sup>35</sup> De acordo com o princípio da aquisição processual, que encontra assento legal no art. 413.º do CPC, feita a prova de um facto relevante para a decisão do litígio, independentemente de quem o alegou e/ou o provou, este deve ser considerado na sentença pelo juiz.

<sup>36</sup> Nesse sentido, Ana Paula Dourado, Direito Fiscal – Lições, Almedina, Coimbra, 2016 (reimpressão), pp. 238.

<sup>37</sup> Nesse sentido, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pp. 133: “Embora esta regra esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova de certos factos no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário.”

Tributária, o ónus da prova do interessado considera-se satisfeito caso tenha procedido à sua correcta identificação junto da Administração Tributária.

De importância lapidar em matéria de ónus da prova é o art. 75.º, n.º 1, da LGT que consagra a *presunção legal* de veracidade e de boa-fé das declarações dos contribuintes, *desde que apresentadas nos termos da lei*. De igual modo, também presume-se a veracidade e a boa-fé dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, *quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal*.

Sublinhe-se que a *presunção legal* apenas funciona quando o facto de que depende está demonstrado. Quem tem a seu favor uma *presunção legal* escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350.º, n.º 1, do CC), apenas tem de provar o facto que lhe serve de base, de acordo com as regras gerais do ónus da prova, art. 74.º, n.º 1, da LGT.

O facto que serve de base à *presunção* do art. 75.º da LGT, no caso das declarações, é o das declarações terem sido apresentadas nos termos da lei e tratando-se dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, o facto que serve de base à *presunção* é a da organização em conformidade com a legislação comercial e fiscal, factos a provar pelo contribuinte nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT para que a *presunção legal* se verifique.

Portanto, verificando-se a *presunção legal* prevista no n.º 1 do art. 75.º da LGT o contribuinte não tem de provar a veracidade e a boa-fé das declarações, nem dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita como sucederia da aplicação da regra geral do ónus da prova previsto n.º 1 do art. 74.º da LGT, caso não existisse *presunção legal*<sup>38</sup>. Verificada a *presunção legal*, esta poderá ser ilidida pela Administração Tributária mediante prova em contrário<sup>39</sup>.

Por outro lado, aquela *presunção legal* de veracidade e boa-fé das declarações dos contribuintes e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita não se verifica nos casos elencados nas diversas alíneas do n.º 2 daquele normativo, pelo que, demonstrada qualquer uma das situações previstas nesse número, não funciona a *presunção legal*, aplicando-se a regra geral do ónus da prova prevista no n.º 1 do art. 74.º da LGT e, portanto, caberá ao contribuinte o ónus da prova da veracidade e de boa-fé das suas declarações e da veracidade e a boa-fé dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita.

Importa ainda ter em consideração o regime jurídico da *fundada dúvida* do art. 100.º do CPPT. Deste modo, se *da prova produzida* resultar *fundada dúvida* sobre *a existência e quantificação* do facto tributário, então deve o acto impugnado ser anulado, valorando-se a *fundada dúvida* a favor do contribuinte (n.º 1).

<sup>38</sup> A parte que tem a seu favor a *presunção legal* não tem de provar o facto a que ela conduz (n.º 1 do art. 350.º do CC).

<sup>39</sup> As *presunções legais* podem ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir (n.º 2 do art. 350.º do CC).

Por último, cumpre apenas referir que o regime de ónus da prova quando está em causa o recurso a métodos indirectos tem regras próprias, designadamente o n.º 3 do art. 74.º da LGT e, por conseguinte, *compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação*. Quanto à fundada dúvida, esta não se verifica “se o fundamento da aplicação daqueles [métodos indirectos] consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.” (n.º 2 do art. 100.º do CPPT), o que “não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.” (n.º 3).

## 6. A Fundamentação da decisão da matéria de facto

A selecção dos meios de prova, a correcta aplicação das regras do ónus da prova, a adequada valoração dos meios de prova, a discriminação rigorosa dos factos provados e não provados e uma motivação clara, adequada e consistente são essenciais para a justa composição do litígio, são essenciais para a realização da justiça fiscal.

Como neste momento já se poderá compreender melhor, julgar não contende apenas com a interpretação do direito aplicável ao caso sob litígio (*julgamento da matéria de direito*), julgar implica também uma tarefa delicada e complexa que consiste em seleccionar e valorar os factos relevantes para a decisão da causa e enuncia-los como provados ou não provados, motivando a decisão (*julgamento da matéria de facto*).

Neste contexto, releva o disposto no art. 123.º do CPPT e ainda o art. 607.º do CPC, que regulam a discriminação da matéria de facto e sua fundamentação na sentença.

Comparando o regime do art. 123.º do CPPT<sup>40</sup> com o previsto no 607.º do CPC<sup>41</sup> verifica-se que o legislador tributário limitou-se a estabelecer o *dever de discriminar* a matéria de facto provada e não provada e um *dever genérico de fundamentar as suas decisões*, sem densificar, detalhar e estabelecer as directrizes que devem nortear esse dever a que está vinculado na sentença.

<sup>40</sup> Art. 123.º do CPPT: “1. A sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar. 2 - O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.”

<sup>41</sup> Art. 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC: “(...) 4 - Na fundamentação da sentença, o juiz declara quais os factos que julga provados e quais os que julga não provados, analisando criticamente as provas, indicando as ilações tiradas dos factos instrumentais e especificando os demais fundamentos que foram decisivos para a sua convicção; o juiz toma ainda em consideração os factos que estão admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito, compatibilizando toda a matéria de facto adquirida e extraindo dos factos apurados as presunções impostas pela lei ou por regras de experiência. 5 - O juiz aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes.”

Pelo que, no dever de fundamentação da matéria de facto, genericamente consagrado no art. 123.º do CPPT, deve o juiz atender, de igual modo, por força da alínea e) do n.º 1 do art. 2.º do CPPT, ao regime estabelecido no art. 607.º do CPC.

Resulta daqueles preceitos legais, relativamente à matéria de facto na sentença, que num primeiro momento o juiz deve *discriminar a matéria de facto* (enunciar) dada como provada e não provada e, num segundo momento, *fundamentar a sua decisão* (motivar) relativamente a cada um dos factos provados ou não provados.

Na discriminação da realidade que o juiz considerou como demonstrada deve ter o cuidado de enunciar os factos com simplicidade, clareza<sup>42</sup>, lógica e por ordem cronológica<sup>43</sup>. Ao executar essa tarefa deve ainda compatibilizar toda a matéria de facto adquirida (art. 607.º, n.º 4, do CPC).

Outro aspecto a sublinhar é que os factos a enunciar na sentença não são todos os alegados, mas apenas aqueles que sejam *relevantes para a decisão da causa*.

Guiado pelo parâmetro da relevância, na sentença, o juiz deve começar por seleccionados os *factos essenciais* que constituem a causa de pedir e que constituem as excepções invocadas, factos esses, como vimos, cabe as partes alegar (art. 5.º, n.º 1, do CPC), não sendo lícito ao juiz deles conhecer se não forem alegados.

Para além dos factos essenciais, deve ainda ter em consideração outros que não necessitam de ser alegados, tais como os *factos instrumentais que resultem da instrução da causa* [alínea a)

<sup>42</sup> “Os enunciados de facto devem ser expressos numa linguagem natural e exacta, de modo a retratar com objectividade a realidade a que respeitam, e devem ser estruturados com correcção sintáctica e propriedade terminológica e semântica. A adequação dos enunciados de facto deve pautar-se pela exigência de evitar que esses enunciados se apresentem obscuros (de sentido vago ou equívoco), contraditórios (integrados por termos ou proposições reciprocamente excludentes) e incompletos (de alcance truncado), vícios estes que figuram como fundamento de anulação da decisão de facto, em sede de recurso de apelação, nos termos do artigo 662.º, n.º 2, alínea c), do CPC.” – cfr. Manuel Tomé Soares Gomes, Da sentença cível, in “O novo processo civil - textos e jurisprudência (Jornadas de Processo Civil – Janeiro 2014 e jurisprudência dos tribunais superiores sobre o novo CPC)”, Centro de Estudos Judiciários, Caderno V, 2015, pp. 347.

<sup>43</sup> “(...) na enunciação dos factos apurados o juiz deve usar uma metodologia que permita perceber facilmente a realidade que considerou demonstrada, de forma linear, lógica e cronológica, a qual, uma vez submetida às normas jurídicas aplicáveis, determinará o resultado da acção. Por isso é inadmissível (tal como já o era anteriormente) que se opte pela enunciação desordenada de factos, uns extraídos da petição, outros da contestação ou da réplica, sem qualquer coerência interna. Este objectivo – que o bom senso já anteriormente deveria ter imposto como regra absoluta – encontra agora na formulação legal um apoio suplementar, já que o art. 607º, nº 4, 2ª parte, impõe ao juiz a tarefa de compatibilizar toda a matéria de facto adquirida, o que necessariamente implica uma descrição inteligível da realidade litigada, em lugar de uma sequência desordenada de factos atomísticos. Em tal enunciação cabem necessariamente os factos essenciais que foram alegados para sustentar a causa de pedir ou para fundar as excepções ainda não apreciadas no despacho saneador, a par dos factos complementares (que, de acordo com o tipo legal, se revelem necessários para que a acção ou a excepção proceda) e, se se mostrar necessário, dos factos concretizadores daquela factualidade, na medida em que a mesma se mostre necessária. Se relativamente aos factos essenciais funciona plenamente o princípio da preclusão que impede a sua alegação posterior aos articulados, já quanto aos factos complementares e factos concretizadores, para além de poderem ser introduzidos no processo em resposta a um eventual despacho de aperfeiçoamento (art. 590º, nº 4), poderão ainda ser considerados na sentença, desde que resultem da instrução da causa e as partes tenham tido a possibilidade de sobre eles se pronunciar (art. 5º, nº 2, al. b)).” – Cfr. António Santos Abrantes Galdes, A sentença civil, in “O novo processo civil - textos e jurisprudência (Jornadas de Processo Civil – Janeiro 2014 e jurisprudência dos tribunais superiores sobre o novo CPC)”, Centro de Estudos Judiciários, Caderno V, 2015, pp. 280-281.

do n.º 2 do art. 5.º do CPC]<sup>44</sup>, *os factos complementares* nas condições previstas na alínea b) do n.º 2, *os factos notórios* [alínea c) do n.º 2 do art. 5.º e art. 412.º, n.º 1, do CPC], e *os factos de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções* (art. 412.º, n.º 2, do CPC).

Na selecção fáctica deve o juiz atender à(s) previsão(ões) normativa(s) do(s) preceito (s) legal (ais) aplicáveis, e portanto, deve dar como provados (ou não provados) factos suficientes e adequados de modo a preencher a previsão ou hipótese legal. Neste particular importa ter sempre presente que “o juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito” (art. 5.º, n.º 3, do CPC)<sup>45</sup>. Ou seja, quanto à interpretação e aplicação das regras de direito o juiz não está condicionado pelas alegações das partes, o que é uma decorrência do princípio constitucional da legalidade do conteúdo da decisão (*jura novit curia*).

Relevância estruturante na obtenção e realização da prova, como vimos, é o princípio do inquisitório nos termos *supra* descritos, que condicionará a selecção e discriminação da matéria de facto relevante para a decisão da causa (art. 13.º do CPPT e art. 99.º, n.º 1, da LGT), e por essa razão deve estar sempre presente no espírito do julgador.

Um aspecto particular a ter em consideração no âmbito do direito tributário é a motivação do acto tributário, pois tratando-se de processo impugnatório a legalidade do acto afere-se pela sua fundamentação, sendo que “[o] procedimento tributário segue a forma escrita” (art. 54.º, n.º 3, da LGT). Assim, por exemplo, num processo de impugnação judicial é importante analisar a p.i. e verificar quais os factos essenciais alegados que constituem a causa de pedir do impugnante, sendo que apenas serão seleccionados e discriminados na sentença como provados ou não provados aqueles que sejam relevantes para a decisão da causa, relevância que se afere, desde logo, face à fundamentação do acto tributário em concreto. É também a natureza do acto tributário que justifica que a Fazenda Pública na sua contestação não possa alegar factos, nem fundamentos, que não foram considerados na fundamentação do acto tributário, não sendo admissível fundamentação *a posteriori*<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> “Quanto ao ónus de alegação cumpre destacar o que agora dispõe o art. 5.º, n.º 1, devendo o autor e o réu concentrar-se nos factos essenciais que constituem a causa ou causas de pedir ou em que se baseiam as excepções invocadas (a que deve acrescer a alegação, ainda que não preclusiva, dos respectivos factos complementares), sem excessiva preocupação pelos factos instrumentais, já que estes poderão ser livremente discutidos na audiência final. Naturalmente o referido ónus de alegação exerce influência na enunciação dos temas da prova que deverão ter por base os fundamentos de facto da acção e da defesa, sem que essa vinculação leve ao extremo (revelado pela prática anterior) de inserir toda a factualidade alegada (e controvertida) só por que foi alegada.” – cfr. António Santos Abrantes Geraldes, A sentença civil, in “O novo processo civil - textos e jurisprudência (Jornadas de Processo Civil – Janeiro 2014 e jurisprudência dos tribunais superiores sobre o novo CPC)”, Centro de Estudos Judiciários, Caderno V, 2015, pp. 279.

<sup>45</sup> Acórdão do STA, de 27/01/2016, proc. n.º 043/16, “(...) O tribunal de recurso jurisdicional não está impedido de apreciar como erro de julgamento aquilo que é apresentado pelo recorrente como nulidade da sentença e vice-versa, já que, na sua função jurisdicional, não fica sujeito à alegação das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (art. 5.º, n.º 3, do CPC).”.

<sup>46</sup> No domínio do contencioso de mera legalidade que é o da impugnação judicial prevista no processo tributário, o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo totalmente irrelevantes para esse efeito outros fundamentos que não os que foram oportunamente externados - neste sentido, entre outros, Acórdão do STA, de 26/02/2014, proferido no proc. n.º 0951/11.

Após a valoração da matéria de facto, e de se discriminarem os factos que se consideram como provados e não provados, o juiz deve motivar a sua decisão.

A motivação da matéria de facto quando estamos no âmbito da livre apreciação da prova não se basta com a mera indicação do meio de prova, como sucede com o sistema de prova legal. Com efeito, a motivação quando estamos perante o sistema de prova legal (em que o valor probatório do meio de prova é fixado na lei, por ex. documentos autênticos – art. 371.º, n.º 1, do CC, estando subtraída à livre convicção do juiz) basta-se com a referência ao documento à celebração de uma escritura pública nos exactos termos do documento, ou menção de ter sido confessado ou admitido por acordo determinado facto, pois, conforme já referimos, o valor probatório do meio de prova decorre da própria lei, não está sujeito à livre convicção do juiz e por essa razão não é necessária uma fundamentação densificada.

Diversamente, no âmbito da livre apreciação da prova o juiz deve motivar a sua decisão fazendo uma análise e exame crítico das provas produzidas, exteriorizando os motivos essenciais que determinaram a dar como provado ou não provado cada um dos factos, evidenciando o grau de convencimento sobre a prova que foi realizada sobre os factos provados e não provados.

Por outro lado, a motivação da decisão deve ser mais ou menos densificada em função do facto em causa e do(s) meio(s) de prova. Se estivermos perante um facto caso em que existam meios de prova não coincidentes a exigência de motivação é maior do que na situação em que todos os meios de prova coincidem, apontam no mesmo sentido da realidade.

No que diz respeito à prova testemunhal, sublinhe-se que motivar a decisão da matéria de facto que se tenha fundado neste meio de prova pressupõe um maior cuidado, densificação e articulação com os restantes meios de prova realizados.

Neste contexto, a motivação da prova testemunhal não se basta com a indicação da identidade das testemunhas, cujo depoimento assentou a decisão sobre determinada matéria de facto, importa exteriorizar criticamente os aspectos do depoimento prestado que para o juiz se revelaram decisivos para enunciar cada um dos factos que considerou provado ou não provado, sempre sem esquecer a restante prova realizada, que sendo contraditória, por exemplo, deverá ser objecto de menção expressa e tomada de posição. Também não satisfaz o dever de fundamentação a transcrição dos depoimentos sem uma análise crítica, pois constituirá mera narração do que foi dito e não motivação judicial. Havendo depoimentos divergentes de várias testemunhas, o juiz tem o dever de reforçar a sua motivação tomando posição crítica sobre a prova produzida, salientando a razão de ciência, contradições, e tudo o que tenha sido relevante para a formação da sua convicção.

Finalmente, uma última nota, a motivação deve ser clara e inequívoca, por forma a habilitar as partes compreenderem as razões que conduziram o julgador a decidir que determinado facto fosse dado como provado ou não provado, permitindo, deste modo, uma adequada impugnação da decisão sobre matéria de facto junto do TCA, e a este, a apreciação dessa impugnação da matéria de facto.

## Conclusão

Finalizando este nosso trabalho resta-nos concluir que nos parece indiscutível a importância que o tema da prova assume no direito em geral e no direito tributário em particular. Abordamos alguns aspectos desta temática que nos parecem importantes, esperando ter deixado um pequeno contributo, mas muito fica por dizer e discutir, num tema tão vasto e de articulação difícil com as demais regras do direito e processo civil. Uma nota final no sentido da necessidade de reforma do processo tributário para evitar o recurso sucessivo ao vasto direito subsidiário de difícil adaptação à natureza das relações jurídico-tributárias, e que levantam problemas complexos que coloca em causa a coerência do sistema. Só com um regime jurídico processual tributário simples, claro e completo fica efectivamente assegurada uma tutela jurisdicional do contribuinte.

## Vídeos da apresentação

- I -



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/zlnmhecdt/flash.html>

- II -

**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS** Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Cristina Flora, Juíza Desembargadora do Tribunal Central Administrativo Sul, Docen... Instituto Superior de Ciências da Administração 06.01.2017 15:00



DATA JURIS JUSTIÇA TA

Lisboa

Cristina Flora  
A valoração e motivação da prova em processo tributário

00:00:05 - 00:33:14

**FCT** Fundação para a Ciência e a Tecnologia  
**FCCN** Comissão Nacional de Acesso ao Ensino Superior

→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/xni2vnyj2/flash.html>

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**4.**  
**OS FINS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO E OS PODERES  
DOS JUÍZES DO TCA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA  
DE FACTO FIXADA NA 1.<sup>a</sup> INSTÂNCIA**

**JOAQUIM FREITAS ROCHA**



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## OS FINS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO E OS PODERES DOS JUÍZES DO TCA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO FIXADA NA 1.ª INSTÂNCIA

Joaquim Freitas Rocha\*

### Resumo

A adequada compreensão dos contornos jurídicos dos poderes do juiz de segunda instância no que concerne à reapreciação da matéria de facto abordada, ou não, em primeira instância não foi convincentemente resolvida pelo legislador, e possivelmente nem o poderia ou deveria ter sido. Torna-se assim imperioso abordar a problemática do ponto de vista teórico-principlológico, o que pressupõe a revisitação de alguns pontos essenciais da teoria do processo tributário. Nesta conformidade, procurar-se-á saber, em primeiro lugar, quais são os fins que devem presidir a este último (*teoria subjetivista* e *teoria objetivista*) e, em segundo lugar, como deve ser encarado o princípio do inquisitório enquanto arma essencial do julgador para lidar com as questões que são colocadas à sua frente. Munidos desse trajeamento teórico, a prudente conclusão aparece: sendo verdade que o juiz recursivo tributário não deve assumir uma simples atitude cassatória clássica, devolvendo o processo (litígio) e desresponsabilizando-se completamente de reapreciar a matéria de facto analisada (ou não) pelo seu antecessor de primeira instância, também não é menos certo que o mesmo não pode aniquilar os poderes deste último, sobrepondo-se-lhe e decidindo onde o primeiro tem possibilidade de poder decidir melhor.

**Palavras-chave:** processo tributário, Direito tributário, função jurisdicional, recurso jurisdicional, conhecimento da matéria de facto, prova.

### I

Pretende-se aqui refletir e verter em escrito algumas ponderações sobre os poderes do juiz tributário recursivo relativamente ao conhecimento da matéria de facto — ou respetiva falta — em primeira instância.

Importa começar por observar que a convocação deste tema faz emergir um conjunto de questões que não apresentam específica configuração jus-tributária, muito menos jus-fiscal, antes remetendo para um núcleo substancialmente mais amplo que se poderia designar por "teoria geral do processo". Na verdade, quase se poderia dizer que as interrogações que aqui se colocam poderiam perfeitamente ser colocadas em qualquer outro âmbito de resolução jurisdicional de litigiosidade, como o âmbito obrigacional civil, laboral, administrativo, comercial ou outro, e não parece curial afirmar que as especificidades teórico-dogmáticas subjacentes ao Direito tributário sejam suficientemente significativas para justificar um tratamento autónomo, ao menos em termos de abordagem. De qualquer modo, é este o âmbito discursivo que está recortado e é sobre o mesmo que as presentes reflexões incidirão, tentando demonstrar o que pode um *juspublicista* e *justributarista* dizer a respeito. Em consequência, e na certeza de que melhor pena do que a presente já se debruçou sobre o assunto, deve o presente texto ser encarado com benignidade, indultando eventuais deslizes que uma visão distanciada e forânea possa potenciar.

\* Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho.

\*\*\*

Nesse extenso território temático, e com pertinência presente, pode afirmar-se que dois distintos núcleos problemáticos emergem com especial acuidade: as prerrogativas relacionadas com o objeto probatório e as prerrogativas relacionadas com o arsenal probatório. No primeiro caso, o que se pondera são as questões atinentes ao universo dos factos em apreciação (por exemplo, a efetivação ou não de determinada notificação válida, o exercício ou não de específicas funções de gerência, a comunicação ou não da alteração de domicílio relevante para efeitos fiscais, a apresentação ou não de justificação legal para a realização de determinados encargos, a existência ou não de um nexos que se possa qualificar como de relações especiais para efeitos de preços-transferência, etc.), ao passo que no segundo já estão em causa, cumulativamente ou não, os problemas relacionados com os meios de prova utilizados para demonstrar esses factos (e.g., prova documental, prova testemunhal, prova pericial). Num caso ou no outro, levanta-se a questão da amplitude dos poderes do tribunal recursivo, em termos de saber se ele pode, por exemplo, determinar que sejam analisados, avaliados ou julgados mais ou menos factos do que aqueles que o foram em primeira instância; invalidar a decisão respeitante ao julgamento desta última e sobrepor-se à mesma, decidindo em substituição; determinar que, relativamente aos mesmos factos, sejam ordenados novos meios de prova, etc.

E são núcleos problemáticos relevantes, pois não se pode com verdade afirmar que, pelo facto de o instrumentário probatório mais comum em matéria tributária assumir forma eminentemente documental — e, por via disso, importar um maior nível de segurança na tarefa de demonstração da realidade dos factos —, a intervenção dos tribunais superiores e dos respetivos juízes seja menos significativa, na medida em que, para além de serem admitidos em processo tributário todos os restantes meios legais de prova (artigo 115.º, n.º 1, do CPPT), a jurisprudência tem vindo a reconhecer que algumas das restrições probatórias legalmente estabelecidas (por exemplo, ao nível do pedido de dispensa da prestação de garantia - art.º 170.º, n.º 3, do CPPT) não devem ser interpretadas como absolutas <sup>1</sup>.

Ainda antes de adentrar nos tópicos que aqui se pretende considerar, importa colocar em relevo algumas notas, com o objetivo de tornar a retórica mais fluida e compreensível, procurando evitar espaços de ambiguidade discursiva:

– Em primeiro lugar, apenas se terão aqui em mente os poderes de sindicância recursiva titulados pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) e não pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) <sup>2</sup>;

<sup>1</sup> Neste sentido, e a título de exemplo, v. os acórdãos do STA de 19-02-2014, processo n.º 096/14, disponível eletronicamente em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). e do Tribunal Constitucional n.º 759/2013, disponível eletronicamente em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130759.html>. Todavia, e ainda a título exemplificativo, ao nível do recurso da decisão de acesso aos dados bancários (art.º 146.º-B, n.º 3 do CPPT) ou da reclamação de créditos (art.º 246.º, n.º 2, do CPPT), a simples "interpretação" e leitura abrangente dos tribunais poderá revelar-se mais difícil de sustentar, atenta a perentoriedade dos enunciados legislativos ("...revestir natureza exclusivamente documental" e "...só é admissível prova documental", respetivamente). Nestes casos, apenas a via da desaplicação das respetivas normas em concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade se poderá revelar operativa.

<sup>2</sup> A consideração separada de ambos os tribunais é relevantíssima para os atuais propósitos — basta pensar que em casos de patologias probatórias o STA pode não ter diante de si o arsenal factual que considera relevante para a decisão, e nem o pode estabelecer, pois não pode "conhecer de facto" (art.º 12.º do Estatuto dos tribunais

- Em segundo lugar, somente se terá por referente os processos tributários *stricto sensu*, entendendo-se como tais aqueles nos quais se levanta uma questão especificamente tributária e relativamente aos quais é dispensada uma tutela jurisdicional clássica por meio dos tribunais integrados na "jurisdição administrativa e fiscal" (para utilizar a arcaica expressão constitucional e legal). De fora ficarão, por conseguinte — e por razões distintas —, (i) os processos de natureza contra-ordenacional, (ii) os respeitantes a "atos administrativos em matéria tributária" e (iii) os de natureza arbitral;
- Por fim, todas normas do Código de Processo Civil (CPC) a seguir invocadas sê-lo-ão sempre a título subsidiário, aliás na decorrência do prescrito nos art.ºs 2.º e 281.º do Código do procedimento e do processo tributário (CPPT).

## II

A perceção da natureza e da amplitude dos poderes de sindicância do tribunal tributário recursivo relativamente à matéria de facto não será convenientemente conseguida se não for previamente considerado o modo como esta última é abordada em primeira instância.

Aí, não existe liberdade total de consideração factual. Quer isto dizer que o tribunal de primeira instância, não obstante o reconhecimento de amplas prerrogativas legais, não dispõe de um absoluto poder discricionário de conhecer ou não conhecer os factos, devendo considerar-se balizado, em primeiro lugar, (i) pelos factos articulados pelas partes e, em segundo lugar, (ii) pelos imperativos decorrentes do princípio do inquisitório, devendo em todo o caso considerar factos instrumentais, complementares ou concretizadores — cuja distinção não cabe aqui efetuar — que resultem da instrução (art.º 5.º, n.ºs 1 e 2, do CPC). Além disso, impõe-se igualmente a observância do princípio do contraditório, de acordo com o qual não lhe é lícito — ao tribunal — conhecer e decidir questões de Direito ou de facto (mesmo que de conhecimento oficioso) sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem (art.º 3.º, n.º 3, do CPC).

Quanto ao conhecimento e decisão propriamente ditos, a regra é a de que o tribunal aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto — com exceção daqueles para cuja prova a lei exija formalidade especial ou que estejam plenamente provados (art.º 607.º, n.º 5) — sendo que, do ponto de vista estrutural, a decisão respetiva deverá desdobrar-se em duas dimensões: por um lado, a identificação e declaração clara dos factos provados e não provados e, por outro lado, a fundamentação da sua convicção, demonstrando o *iter* cognoscitivo que levou a determinada conclusão, seja elencado os meios de prova em

---

administrativos e fiscais: ETAF), o que não sucede com o TCA, o qual, em face de patologias iguais ou semelhantes, dispõe de poderes cognitivos que lhe permitem, por sua iniciativa, indagar e investigar matéria de facto.

No que concerne aos poderes cognitivos do STA, tendo por referente o art.º 682.º, n.º 3, do CPC, e a título exemplificativo, v. o acórdão do mesmo, 2.ª secção, datado de 08 de março de 2017, processo n.º 01019/14, disponível em formato eletrónico em:

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/49ccb9c467241b6d802580df004f093e?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/49ccb9c467241b6d802580df004f093e?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

que se sustentou (prova testemunhal, prova documental, prova pericial, etc.), seja expondo a motivação que subjaz às suas escolhas discricionárias (quando, naturalmente, não se estiver em presença de provas legais ou valores probatórios vinculados, e.g., presunções legais, factos confessados, admitidos por acordo). A não observância destas dimensões formais e substanciais poderá fazer incorrer a respetiva decisão em vícios de incompletude (deficiência), obscuridade, contradição ou falta de motivação, abrindo significativamente as possibilidades de reapreciação em segunda instância, na decorrência do exigido pelo princípio do duplo grau de decisão (aqui num enfoque garantístico).

### III

De um modo geral, pode dizer-se que atualmente são relativamente amplos os poderes que o ordenamento concede ao tribunal recursivo (recorde-se, aqui o TCA) no concernente à reapreciação da matéria de facto conhecida em primeira instância (art.º 662.º do CPC). Com efeito, em abstrato, tal tribunal poderá:

- (i) *Confirmar a decisão (de facto) recorrida*, negando provimento ao recurso;
- (ii) Revogar essa decisão e decidir em substituição, se dispuser de elementos que imponham decisão diversa; ou
- (iii) *Invalidar a decisão recorrida* e determinar a baixa dos autos, podendo nestes casos, isolada ou cumulativamente,
  - (iii. α) Ordenar a *ampliação da matéria de facto*, quando entenda que existe *défice de conhecimento*, isto é facticidade relevante para a decisão da causa que não foi considerada na sentença recorrida;
  - (iii. β) Ordenar *novos meios de prova*, quando relativamente aos factos considerados e estabilizados entende que deve ser produzida nova prova (por exemplo, ordenando a requisição de um documento, a audição de uma pessoa ou a realização de uma perícia); ou
  - (iii. γ) Ordenar a *renovação dos meios de prova* já efetuados, por entender que são questionáveis as conclusões retiradas a partir dos meios utilizados (por exemplo, voltar a ouvir determinada pessoa, como um gerente ou um funcionário).

Constata-se assim que os poderes recursivos tanto podem circunscrever-se e estribar-se no previamente estabelecido *de facto* em primeira instância, como podem ir além disso e extravasar o aí analisado, sendo lícito conhecer oficiosamente ou ordenar o conhecimento de mais factos; dos mesmos factos, mas como outros meios de prova; e ainda dos mesmos factos, com os mesmos meios de prova, mas com renovação destes últimos.

Porém, esta aparentemente ampla moldura deverá ser adequadamente entendida, pois não resulta claro dos dados fornecidos pelo legislador qual o sentido e, principalmente, qual o alcance dos poderes em questão, podendo perguntar-se:

- Tratar-se-ão de verdadeiros poderes titulados pelo tribunal de segunda instância ou antes de deveres a que o mesmo se encontra adstrito?
- Serão prerrogativas originárias, no sentido em que esse tribunal pondera a sua utilização ao lado de outras possibilidades, ou serão prerrogativas subsidiárias, que obrigam a uma intervenção minimalista e que apenas poderão ser materializadas quando imperativamente se justificarem?
- Deverá o tribunal de recurso limitar a sua reapreciação a juízos de congruência lógico-formal das provas, ou poderão tais juízos estender-se a considerações de natureza mais substantiva e material?
- Será legítimo um "novo julgamento" sobre a matéria de facto?

Uma resposta apropriada a estas e outras questões similares não pode ser convenientemente dada apelando apenas aos dados fornecidos pelo legislador, na medida em que o mesmo, neste (art.º 662.º CPC) como em outros pontos, não se revelou absolutamente esclarecedor nem completo. Na realidade, se bem que utilizando uma linguagem com conotação eminentemente deontica ("deve alterar", "deve ordenar", "deve anular"), parece claro que, em face das alternativas positivadas, se está em presença de possibilidades ou faculdades, ao menos em algumas das situações contempladas. Por outro lado, além de se consagrarem funções cassatórias ("anular a decisão proferida na 1.ª instância"), prescrevem-se situações em que se impõe uma prestação de *facere* ao próprio tribunal de recurso ("deve alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto") ao lado de casos em que se estabelece uma verdadeira *imposição judicativa* deste último ao tribunal recorrido ("ordenar a renovação da produção da prova" ou "ordenar ... a produção de novos meios de prova").

Por aqui se vê que a simples leitura dos preceitos pode revelar-se difícil e insuficiente se não acompanhada de uma abordagem que tome em consideração dimensões transversais a todo o ordenamento, designadamente de feição jurídico-teleológica e jurídico-valorativa (axiológica). Apenas compreendendo os fins – muitas vezes não escritos – subjacentes às previsões normativas se estará em condições de vislumbrar o seu verdadeiro alcance.

Por estes motivos, acredita-se que a resposta às questões acima suscitadas – e a correta perspetivação dos poderes do juiz em matéria tributária – pressupõe aportar as seguintes paragens reflexivas intermédias:

- Quais os fins do contencioso (processo) tributário?
- Qual a leitura que deve ser feita do princípio do inquisitório nesta sede?

Sobre tais paragens incidirão as considerações subsequentes.

#### IV

A consideração dos fins do processo tributário já foi por nós objeto – direto ou indireto – de anteriores reflexões <sup>3</sup>, e a atitude que então se assumiu parece ser de manter.

A principal questão a debater é já clássica, e será a de saber se o processo tributário desempenha uma função eminentemente garantístico-subjetiva, procurando dar tutela adequada às posições jurídicas subjetivas dos obrigados tributários e aos respetivos interesses, ou, diferentemente, uma função garantístico-objetiva, tuteladora de valores merecedores de atenção acrescida, densificados em bens jurídicos reconhecidos como valiosos pelo ordenamento jurídico-tributário. No primeiro caso, o objetivo primordial do processo e da atuação processual será proteger os obrigados tributários e resguardar a sua esfera jurídica de eventuais abusos do poder tributário, dando corpo a um contencioso subjetivista ou a um processo de partes, marcado com uma acentuada conotação adversativa, opondo-se o fisco ao contribuinte, tendo o juiz uma posição necessariamente distante do objeto da lide, esta última conformada exclusivamente por aqueles. Já no segundo caso, o processo tributário assumirá uma função muito mais *transpessoal*, de instrumento de preservação da conformidade legal e dos bens jurídicos reconhecidos pelo ordenamento como valiosos (como a justiça tributária, a verdade material, a tributação de acordo com capacidade contributiva, a propriedade privada, a liberdade empresarial e de gestão, a segurança jurídica, etc.), materializando um contencioso objetivista, no qual o juiz, sem prejuízo da preocupação com os interesses tuteláveis dos intervenientes processuais, se assume mais com um estatuto "policia" e de proteção da integridade do Direito em geral. Intui-se já que, aqui, este juiz poderá ter uma atitude diferente da acima referida, na medida em que, além de outras dimensões, não se encontrará limitado aos interesses aduzidos ou alegados pelos intervenientes ou atores nem ao arsenal de provas que estes eventualmente considerem relevante.

Da resposta a esta questão poderão resultar importantes consequências para a adequada consideração do princípio do inquisitório em matéria tributária e especificamente para o núcleo material que constitui o objeto das presentes considerações (a amplitude dos poderes recursivos ou revisivos no tocante à matéria de facto).

Pela nossa parte, embora os recentes desenvolvimentos legais e jurisprudenciais pareçam inclinar-se para a visão subjetivista e para o contencioso de partes em matéria tributária, temos como válido que *o contencioso objetivista ainda é o que melhor responde à colocada questão dos fins do processo*.

Na verdade, um processo adversativo, no qual se confrontam interesses subjetivos, pontuais, circunscritos ao caso em concreto e, principalmente, mercantilizáveis e disponíveis, poderá ter

<sup>3</sup> Cf., por exemplo, os nossos *Lições de procedimento e processo tributário*, Coimbra editora, Coimbra, 2014 (5.ª edição), Introdução, apartado 3.1.; ou *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss.

o seu local adequado no contencioso cível – e mesmo aqui o entendemos com reservas – mas não fora dele. Essa conceção de peleja intersubjetiva dificilmente deveria ter cabimento nos contenciosos "públicos", supra-individuais e transpessoais por natureza, como o são o contencioso administrativo, o criminal e o tributário. Nestes, mais do que posições, direitos ou interesses pontuais e disponíveis, estão em causa bens objetivos que transcendem, ou podem transcender, e muito, a esfera das partes, de modo que apenas *uma visão objetivista se poderá considerar normativamente ancorada e sustentada*. E se no que concerne ao processo administrativo já são muitas as reservas que se podem apresentar ao subjetivismo – ainda que supostamente ancorado no n.º 4 do art.º 268.º da CRP –, nos contenciosos criminal e tributário, essas reservas são particularmente acrescidas.

Pois bem, partindo da ideia de que o contencioso tributário assume, ou pode assumir, uma configuração marcadamente objetivista, importa precisar convenientemente qual será o bem jurídico que o mesmo visará, em primeira linha, tutelar. Tal tarefa de precisão é inarredável, sob pena de se cair no erro de entender que o mesmo visa a prossecução da "justiça" ou da "verdade", que facilmente redundam em fórmulas vagas, vazias, e potencialmente panfletárias.

## V

Não se crê que o bem jurídico primordial a prosseguir pelo contencioso tributário seja a *justiça*, e isto fundamentalmente porque não existe um conceito ontológico, objetivo, isento ou neutral de justiça, mas apenas conceitos espaço-temporalmente localizados, instrumentais ou operacionais, e que cedem facilmente às críticas que se lhe apontam, como sucede com os conceitos "positivista" ou "jusnaturalista" de justiça<sup>4</sup>. O primeiro, porque se encontra imbuído de uma forte componente de autorreferencialidade, ao prescrever como justo precisamente aquilo que o ordenamento jurídico-normativo considera como tal, de acordo com o Direito vigente. Pense-se, por exemplo, naquele ordenamento que num determinado balizamento sócio-histórico entende como "justas" as medidas de restrição da despesa pública, de aumento da tributação e de limitação do direito de recurso jurisdicional, em ordem ao "combate ao défice excessivo"; ou aqueloutro que considera "justo" um prazo de prescrição de dívidas ao Estado que se estenda até 20 anos. Num quadro assim, quando no processo se atinge uma solução em conformidade com o ordenamento vigente – isto é, de acordo com a *lex scripta* – haverá sempre "justiça", ainda que a solução daí decorrente seja, por exemplo, materialmente desigualitária ou desproporcional, tendo em vista outras referências substantivas. O segundo (conceito jusnaturalista) também é objetável, porque não escapa às críticas da vaguidade conceitual, da indeterminação material e, também, da contingência espaço-temporal. Uma "justiça" assim entendida pode ser tudo, variando de ordenamento para ordenamento, de tribunal para tribunal, de juiz para juiz, de consciência para consciência, tanto podendo

<sup>4</sup> O conceito de positivismo pressuposto no texto corresponde a um conceito amplo, algo erróneo, que o equipara a legalismo, a baseamento na previsão escrita ou a literalismo puro e acrítico. Não será esse, bem entendido, o conceito de positivismo que temos defendido e que continuamos a defender. Cf., para desenvolvimentos, o nosso *Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008.

englobar a rapidez decisória, como o revestimento garantístico-processual, como a igualdade na tributação, como a autonomia da vontade, etc.

Por outro lado, igualmente não se crê que o bem jurídico primordial a prosseguir em termos últimos pelo contencioso tributário seja *a verdade*. Não será seguramente a verdade real, muito difícil – senão impossível – de atingir, e que na maior parte das situações se resguarda no íntimo de cada um, sem revelação exterior suscetível de apreensão jurisdicional. Quando muito, sê-lo-á uma suposta verdade processual que resulte da contingência empírica com que o material probatório é, bem ou mal, levado ao conhecimento do órgão decisor, bem assim como das específicas e voláteis valorações que este possa eventualmente fazer. De resto, os desvios à verdade real são bastante frequentes em matéria tributária, bastando-se o decisor com uma mera verdade legal, prática ou aproximada. Assim sucede, por exemplo, com as situações em que se tributa determinada realidade com base em métodos indiretos (art.ºs 87.º e ss. da LGT), em limites ou tetos máximos de dedutibilidade (art.ºs 78.º e ss. do CIRS), ou em nexos de imputação verosímeis ou prováveis (art.º 23.º do CIRC).

Em qualquer dos casos, resulta problemático considerar que o julgador busque resolver determinado litígio tendo por referência a verdade dos factos, ao menos numa visão redutora ou exclusivista destes.

## VI

Porém, se a teleologia imanente ao processo tributário não se materializa na busca da justiça nem da verdade, materializar-se-á em quê? Qual o bem jurídico que tal processo visa tutelar?

Será, entende-se, *a paz jurídica decorrente da resolução do conflito de pretensões* que diante do tribunal é colocado pelos intervenientes processuais<sup>5</sup>. Este é, aliás, o entendimento que se mostra mais congruente com os próprios dados fornecidos pelo legislador constituinte a propósito do estabelecimento dos fins da função jurisdicional. Na realidade, quando no art.º 202.º da CRP se determina que os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, parece claro que "administrar" a justiça não significará "encontrar", "prosseguir" ou, menos ainda, "criar" essa mesma justiça ou os padrões materiais da mesma (tarefas que serão mais típicas das funções de feição criativa e normadora, como a função legislativa). Neste contexto, essa tarefa de "administração" apenas será convenientemente conseguida se for atingida a possível reposição do estado de normalidade que existiria antes do surgimento do litígio ou dissídio; por outras palavras: se for obtida a estabilidade e a paz que este último veio colocar em crise, o que pode ser feito, por exemplo, anulando um ato ilegal, condenando um órgão administrativo-tributário ao pagamento de juros indemnizatórios, ou considerando o contribuinte efetivamente devedor de determinada quantia. Por conseguinte, a principal tarefa do juiz, no âmbito de um processo, será, não proteger as partes ou dar guarida às suas pretensões; não buscar a justiça ou a verdade abstrata ou concretamente consideradas; mas simplesmente apaziguar o mundo do Direito,

<sup>5</sup> Segue-se de perto AFONSO QUEIRÓ, no clássico *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, pp. 10 e ss.

expurgando um fator de instabilidade (o litígio) que nele foi introduzido.

Propugna-se, assim, um objetivismo dito *formal*, uma vez que em rigor o que moverá o juiz não serão nem critérios subjetivos nem critérios substantivo-materiais – embora estes não possam, naturalmente, ser descurados –, mas antes critérios formais de, como se disse, apaziguamento, aquietação e estabilidade do ordenamento. Seja como for, a função garantística de posições jurídicas subjetivas não fica – nem pode ficar – inteiramente afastada. Tem que se compreender que o juiz não pode, pura e simplesmente, alhear-se dos interesses envolvidos no litígio que lhe é submetido para apreciação e resolução, devendo preocupar-se com a tutela que possa ser dada às pretensões legítimas que os atores apresentem em processo. Porém, essa não é única das suas preocupações e funções.

Avancemos.

Se o fim do processo em geral, e do processo tributário em particular, é atingir a paz jurídica por via da resolução do litígio, o inquisitório não pode ser lido de um modo minimalista que encare o julgador numa perspetiva redutora ou limitativa, de mero tutelador de pretensões de partes e cingido ao que estas porventura lhe apresentem. Menos ainda deverá ele adotar uma visão “paternalista” em relação aos contribuintes ou uma visão persecutória defensora dos interesses do *Fisco*.

Sobre os adequados contornos do princípio do inquisitório incidirão as considerações subsequentes.

## VII

O princípio do inquisitório aparece tradicionalmente contraposto ao princípio do dispositivo, como se cada um deles transportasse uma visão antagónica sobre o mesmo problema. Parece, porém, que o enfoque juridicamente adequado poderá não ser necessariamente esse, na medida em que, dependendo do âmbito discursivo, poderá não se estar, na realidade, a falar do *mesmo problema*.

Frequentemente, o princípio do dispositivo surge relacionado como o poder das partes – havendo-as – para *dispor* do processo, aqui aparecendo o primeiro nóculo de problematização, ao confundir-se disponibilidade das pretensões jurídicas subjetivas (direitos subjetivos, interesses legalmente protegidos) e disponibilidade de atuações *intraprocesso*. Na realidade, as partes – e nem sequer é líquido que o processo tributário possa ser configurado como um processo de partes, e em nossa opinião não o é – poderão eventualmente dispor do objeto litigioso, conduzindo para juízo as pretensões, os factos, as versões, e o instrumentário de prova que considerem pertinentes para atingir os seus objetivos. Neste momento inicial, de facto, elas são livres e dispõem de um poder amplo, que apenas não é absoluto em face de alguns limites impostos pelo ordenamento jurídico-normativo (por exemplo, pretensões jurídicas indisponíveis, provas impossíveis ou inadmissíveis, casos de ineptidão da petição inicial, etc.). Sendo verdade que não pode aqui o juiz cercear ou condicionar ilegitimamente

essa liberdade, também não o é menos que, mesmo aqui, os poderes jurisdicionais já se fazem sentir de modo evidente, reconhecendo-se ao julgador as prerrogativas para conhecer oficiosamente questões jurídicas não alegadas, como as questões de ordem pública. E este aspeto é bem importante quando se tem em referência a litigiosidade tributária, pois como se sabe as pretensões jurídicas públicas que integram as relações tributárias são indisponíveis (art.º 30.º, n.º 2, da LGT) e existem questões de conhecimento obrigatório, como a prescrição ou a duplicação da coleta (art.º 175.º do CPPT).

Porém, questão bem distinta da respeitante à disposição do objeto do processo é a da disposição *do próprio processo* e do seu andamento. Um processo – assim como um procedimento – é um conjunto de fases, ordenadas sequencialmente, sendo que esta sequência é legalmente ancorada, pelo menos nos casos de processos convencionais (isto é, não arbitrais). Assim, o modo de desenvolvimento do processo é ditado pelo interesse público, cabendo ao magistrado muitos mais poderes e deveres do que aqueles que lhe caberiam se ele fosse visto como um simples árbitro de interesses das partes.

A partir do que foi dito, não se tornará difícil concluir que o *inquisitório*, enquanto princípio jurídico que é e deve ser, reclama uma leitura bastante mais vinculativa e *obligante* do que aquela que na realidade parecerá ter, pois o mesmo é portador de um substrato normativo suficientemente amplo que permite abarcar no seu perímetro não apenas dimensões de facultatividade, mas igualmente dimensões deontológicas (sendo neste último caso identificado com o princípio da *oficiosidade*). Vale tal por dizer que o mesmo encerra, (i) além de um complexo de poderes amplos conferidos ao juiz, (ii) um arsenal de deveres que o mesmo não pode deixar de observar, sob pena de não conseguir atingir o fim essencial da justiça e do processo: como se disse, a obtenção da paz jurídica decorrente da sanação do litígio.

\*\*\*

E, direcionando o discurso no sentido que aqui mais interessará, questiona-se: como deverá a instância de recurso encarar o inquisitório <sup>6</sup>?

## VIII

Os esteios argumentativos a favor de uma intervenção minimalista e cautelosa — procurando impedir uma intrusão abusiva do juiz — serão, entre bastantes outros que a economia discursiva aqui impede de referir, os seguintes:

<sup>6</sup> Cf., por todos, os acórdãos do TCA-Sul de 02-02-2017, processo n.º 09810/13 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b276f66c2520553a802580c800668553?OpenDocument>) e de 09-03-2017, processo n.º 08955/15 (<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a75be3577268ee4e802580df0040cb43?OpenDocument>). Em qualquer dos casos, a colocação das questões, como facilmente se percebe, tem por assumido o entendimento de que o tribunal de recurso *pode* efetivamente reapreciar a matéria de facto analisada e eventualmente fixada pela instância inferior, não se circunscrevendo a uma postura de mera cassação (de acordo com a qual a substância e o mérito do litígio não constituiriam objeto de apreciação, e ele se limitaria a declarar a existência de invalidades na decisão em análise, remetendo o processo para baixo em ordem a uma nova decisão).

- i) Os deveres de ordenação probatória titulados pelo magistrado não podem servir para suprir as lacunas, impreparações ou deficiências das partes e dos seus defensores, não sendo legítimo reconhecer ao julgador uma atitude paternalista ou de provedor de interesses litigantes (sejam estes interesses do credor tributário, dos contribuintes ou de terceiros);
- ii) Os modos como os juízes de primeira instância e do tribunal recursivo tomam contacto com o litígio e com o respetivo objeto factual são distintos, podendo suceder que o juiz do tribunal de ingresso — e apenas ele — tenha uma perceção do litígio baseada no contacto pessoal, direto, material e *corpóreo* com o arsenal probatório trazido ao processo, assumindo uma *posição de vantagem* relativamente à instância de recurso, a qual pode tomar conhecimento de modo indireto, por descrição ou por remissão (principalmente nas situações em que as convicções judicativas assentam essencialmente em provas de natureza pessoal, como a prova testemunhal). Na verdade, dependendo das circunstâncias envolventes de cada processo, o primeiro juiz poderá ser portador de um enfoque mais *realista* e, conseqüentemente, mais próximo da verdade material, podendo estar em condições de formular um juízo mais adequado à resolução juridicamente enquadrada do dissídio.

Simetricamente, a favor de um inquisitório mais interventivo e atuante podem ser apontados os seguintes argumentos (também entre bastantes outros):

- i) Não deverá o juiz assumir uma atitude expectante de ver quais as provas “que lhe chegam às mãos”, na medida em que pode acontecer que as partes condicionem intencionalmente o curso processual e impeçam o propósito último deste: a resolução adequada do litígio.
- ii) Do ponto de vista teórico-dogmático, o princípio constitucional do acesso ao Direito e aos tribunais (art.º 20.º da CRP), contém uma exigência de duplo grau de jurisdição, não somente no que concerne à matéria de Direito, mas igualmente no que respeita à matéria de facto, não podendo deixar de se concluir que qualquer litigante deverá ter, nos quadros de um ordenamento adequadamente garantístico, direito a uma reapreciação do juízo valorativo feito por um qualquer tribunal.

Ora, assim sendo, o equilíbrio residirá num meio-termo: as prerrogativas de procura, seleção e valoração dos factos relevantes, corporizando verdadeiros deveres de investigação, devem ser exercidas de modo razoável, não podendo o julgador sobrepor-se infundadamente aos restantes juízes, mas também não estando limitado às provas já carreadas para o processo, podendo e devendo realizar toda e qualquer diligência que considere pertinente, de acordo com o seu parâmetro de valoração. Aliás, o legislador tributário até concede expressamente abertura suficiente para tal, ao determinar no art.º 288.º do CPPT que o relator poderá ordenar que se proceda a qualquer diligência ou se colha informação do tribunal recorrido ou de alguma autoridade. Trata-se de uma prescrição normativa que encerra uma autorização genérica de indagação e de efetivação de qualquer diligência que se repute adequada, nos quadros do litígio em apreciação, para caminhar no sentido da correta resolução deste. Assim, o juiz *insatisfeito* com os resultados da indagação em primeira instância poderá visitar a

matéria de facto, modificando-a, seja porque os elementos junto aos autos assim lho permitem (*rectius*: assim lho impõem), seja porque entende (oficiosamente) que devem ser levadas a efeito novas diligências. Deverá é sempre fundamentar o seu sentido decisório.

No seguimento, poderá considerar que a sentença objeto de recurso deve ser expurgada do ordenamento jurídico e:

(i) Decidir em substituição, ou

(ii) Determinar a baixa dos autos, ordenando a ampliação da matéria de facto, a produção de novos meios de prova ou a renovação dos meios de prova já efetuados. Poderá, por exemplo, determinar a audição de uma concreta pessoa (por exemplo, um terceiro que se encontre em relações especiais ou de domínio com o sujeito passivo do tributo); ordenar a indagação de certa realidade ou conjunto de realidades (e.g., se determinado processo foi declarado findo ou se determinada pessoa adquiriu novos bens); determinar a avaliação de um certo bem ou de um conjunto de bens; ou ainda requerer a prestação de informações escritas a entidades pública ou privadas terceiras (segurança social, instituições bancárias, entidades patronais, autarquias locais, conservatórias, etc.).

Porém, quando, por qualquer razão, não se considere portador das mesmas possibilidades cognitivas que o seu antecedente, ou quando verifique desnecessidade de averiguação, o juiz recursivo deverá conter os seus poderes de apreciação a um perímetro delimitado por critérios de validade formal e de razoabilidade, no primeiro caso averiguando se as provas foram produzidas dentro dos requisitos que o ordenamento prescreve para a sua produção (e.g., forma, tempestividade, tramitação), e no segundo caso procurando saber se a valoração efetuada pelo juiz recorrido se subsume às regras da congruência lógica e da racionalidade, designadamente averiguando se existe alguma inconsistência causal, contraditoriedade, ou incompletude grave.

As prerrogativas de modificação da matéria de facto deverão ser encaradas de modo cauteloso e subsidiário, sendo levadas à prática apenas quando se entenda que exista real indispensabilidade para a correta resolução da questão jurídica em apreciação, particularmente se for entendido que as provas indicadas impõem decisão diversa da proferida (artigo 662.º, n.º 1, do CPC). Como acima se disse, poderá ser exatamente a primeira instância quem se coloca em melhores condições para apreciar e decidir, nomeadamente em casos de juízos de probabilidade que assentem na *expressividade decorrente da presencialidade* (e.g., certezas, hesitações, embaraços). O juiz de recurso não deve assim "ir à procura de uma segunda convicção" ou de um "segundo julgamento", mas deve antes procurar encontrar a adequada resolução do litígio.

Neste contexto, o enunciado linguístico constante do referido art.º 662.º (impor "decisão diversa") deve ser lido em sentido quase literal, em termos de não se admitir uma tal situação quando apenas se constata que é possível – e não necessário – um sentido diverso do antecedente. Do ponto de vista do juiz de recurso, é absolutamente necessária a

demonstração concludente e clara de que a matéria de facto fixada em primeira instância *tem mesmo* que ser modificada, por não apresentar suporte probatório adequado, ou por ser desprovida de fundamento de razoabilidade. Nesta medida, crê-se que em caso de dúvida quanto ao preenchimento do pressuposto da necessidade de alteração, deverá prevalecer a decisão proferida pela primeira instância

De modo lacónico e em estilo de conclusão: sendo verdade que a segunda instância não se deve circunscrever a uma apreciação minimalista e formal, também não se poderá abeirar do extremo oposto e "anular" a primeira instância, sobrepondo-se-lhe e exaurindo as prerrogativas de livre apreciação das provas por esta legalmente tituladas. Não deve aquela (a segunda instância) estender a sua atividade instrutória "para além daquilo que se afigura razoável" <sup>7</sup>.

É certo que são fórmulas um pouco vagas, conceitos portadores de halos de indeterminação, mas na verdade (quase) toda a atividade judicativa comporta estas margens mais ou menos amplas de consideração do caso em concreto e de valoração subjetiva, embora sindicável.

O contrário seria admitir um judicialismo tabular, dificilmente suportável nos quadros de um Estado de Direito, mesmo que enformado por compreensões ditas "positivistas" (embora o verdadeiro positivismo seja "outra coisa"...).

---

<sup>7</sup> Expressão utilizada no acórdão do STA de 06 de abril de 2016, 2.ª secção, processo n.º 08/16, em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bfc84f8c6154901c80257f930048a4ed?OpenDocument>

Título:

**A prova no processo tributário – 2017**

Ano de Publicação: 2018

ISBN: 978-989-8815-86-6

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)