

“Os fins do processo tributário e os poderes dos juízes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância” * / **

Joaquim Freitas da 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-principiológico, 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 travejamento 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

* O presente texto tem natureza coloquial e pretende materializar em forma escrita a intervenção proferida na ação de formação especializada denominada “Temas de Direito Tributário”, promovida pelo Centro de Estudos Judiciários, que decorreu em 06 de janeiro de 2017, em Lisboa.

** Texto originariamente publicado in "*A prova no processo tributário*" (*E-book*), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2018, pp. 55 e ss.

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.

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 nexo 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 ¹.

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) ²;
- 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 as 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).

¹ 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. 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.

² 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 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

II

A percepção 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 officioso) 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 exige 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 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 officiosamente 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 deôntica ("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 ³, 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 "policial" 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*.

³ 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.

Na verdade, um processo adversativo, no qual se confrontam interesses subjetivos, pontuais, circunscritos ao caso em concreto e, principalmente, mercantilizáveis e disponíveis, poderá ter 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 ⁴. 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

⁴ 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.

medidas de restrição da despesa pública, de aumento da tributação e de limitação do direito de recurso jurisdicional, em ordem ao "combate ao déficit 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 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 ⁵. 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, 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

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

minimalista que encare o julgador numa perspectiva 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 officiosamente 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 *obrigante* 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 ⁶?

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:

⁶ 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 juizes, 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 revisitar 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 cognoscitivas 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”⁷.

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 valorização subjetiva, embora sindicável.

⁷ 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/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/bfc84f8c6154901c80257f930048a4ed?OpenDocument>

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” ...).

Braga, agosto de 2017