



Berta Cecília Borges de Sá Pinto **A Prova no Processo Tributário Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal Abordagem Jurisprudencial**

UMinho | 2011

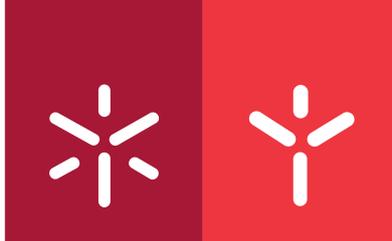


Universidade do Minho
Escola de Direito

Berta Cecília Borges de Sá Pinto

**A Prova no Processo Tributário
Análise Comparativa com o Direito
Processual Civil e Penal
Abordagem Jurisprudencial**

Outubro de 2011



Universidade do Minho
Escola de Direito

Berta Cecília Borges de Sá Pinto

**A Prova no Processo Tributário
Análise Comparativa com o Direito
Processual Civil e Penal
Abordagem Jurisprudencial**

Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário

Trabalho realizado sob a orientação da
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Outubro de 2011

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

Os meus agradecimentos são dirigidos, em primeiro lugar, ao Senhor Professor Doutor Joaquim Rocha pela sua disponibilidade constante e pelas palavras de motivação e apoio que sempre me dirigiu.

À Sra. Dra. Ana Margarida Diogo Sequeira Rodrigues Lopes Moreira, pela sua ajuda fundamental.

Ao Filipe, por tudo.

A PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO
Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal
Abordagem Jurisprudencial

Este estudo irá referir as particularidades dos meios de prova testemunhal, documental e pericial, no processo tributário de impugnação judicial e de execução fiscal.

As especificidades dos referidos meios de prova, nos processos tributários identificados, serão estabelecidas por comparação com o direito processual civil e penal.

Em todos os pontos deste trabalho e a propósito de cada uma das questões abordadas serão citadas e comentadas decisões dos vários tribunais superiores.

Os princípios legais respeitantes à prova darão início a este estudo e ocuparão o seu segundo capítulo, no qual será dado especial destaque ao princípio da livre apreciação da prova e ao princípio do ónus da prova.

No terceiro capítulo deste estudo serão comparados os meios de prova admissíveis no procedimento e no processo tributário para, de seguida, no quarto capítulo, serem determinados os meios admissíveis de prova no processo tributário, suas características e limitações.

No quinto, sexto e sétimo capítulos serão abordadas, respectivamente, pela ordem indicada, a prova testemunhal, a prova documental e a prova pericial nos processos de impugnação judicial e execução fiscal, comparativamente ao direito processual civil e penal e através da citação e análise de decisões proferidas pelos tribunais superiores.

THE PROOF IN THE PROCEDURAL LAW TAX
Comparison with the Civil and Criminal Procedural Law
Jurisprudential approach

This study will refer to the specific characteristics of testimonial evidence, documentary and expert evidence in the tax process.

The specifics of such evidence in the process shall be established by comparison with the civil and criminal procedural law.

At every point of this work, and for each of the issues addressed, several decisions of higher courts will be cited and commented.

This study will be started with the principles related to the proof, along the second chapter, with particular attention to the principle of free assessment of evidence and the principle of the burden of proof.

In the third chapter the admissible evidences in proceedings and tax process will be compared and in the fourth chapter of this work the admissible means of evidence in the tax process will be studied as well as its limitations.

The fifth, the sixth and the seventh chapters will respectively deal, in the indicated order, with the testimonial evidence, documentary evidence and expert evidence in the proceedings of judicial review and tax enforcement, whenever compared with the procedural, civil and criminal law, always quoting and analyzing judgements of the case law issued by upper Courts.

ABREVIATURAS

| | |
|--------------|--|
| Ac. | Acórdão |
| BMJ | Boletim do Ministério da Justiça |
| C.C. | Código Civil |
| CIRE | Código de Insolvência e Recuperação de Empresa |
| C.P. | Código Penal |
| C.P.A. | Código de Procedimento Administrativo |
| C.P.C. | Código de Processo Civil |
| C.P.P. | Código de Processo Penal |
| C.R.P. | Constituição da República Portuguesa |
| DR | Diário da República |
| DL | Decreto-Lei |
| S.T.A. | Supremo Tribunal Administrativo |
| S.T.J. | Supremo Tribunal de Justiça |
| T.A.F. | Tribunal Administrativo e Fiscal |
| T.C. | Tribunal Constitucional |
| T.C.A. Norte | Tribunal Central Administrativo Norte |
| T.C.A. Sul | Tribunal Central Administrativo Sul |
| T.R.G. | Tribunal da Relação de Guimarães |
| T.R.L. | Tribunal da Relação de Lisboa |
| T.R.P. | Tribunal da Relação do Porto |

Índice

| | | |
|---------|--|----|
| 1 | Introdução..... | 1 |
| 2 | Os Princípios Legais Respeitantes à Prova..... | 3 |
| 2.1 | A livre apreciação da prova | 3 |
| 2.1.1 | O direito processual civil..... | 3 |
| 2.1.2 | O direito processual penal | 4 |
| 2.1.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal | 5 |
| 2.2 | Limitações ao princípio da livre apreciação da prova | 9 |
| 2.3 | Conclusões intermédias | 13 |
| 2.4 | O princípio da legalidade | 14 |
| 2.4.1 | O direito processual civil..... | 14 |
| 2.4.2 | O direito processual penal | 15 |
| 2.4.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal | 15 |
| 2.4.4 | Conclusões intermédias | 21 |
| 2.5 | O ónus da prova | 22 |
| 2.5.1 | O direito processual civil..... | 22 |
| 2.5.2 | O direito processual penal | 23 |
| 2.5.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal | 23 |
| 2.5.3.1 | O ónus da prova no recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria colectável | 24 |
| 2.5.3.2 | O ónus da prova da culpa em sede de reversão da execução fiscal | 32 |
| 2.5.4 | Conclusões intermédias | 35 |
| 2.6 | O princípio do contraditório | 36 |
| 2.6.1 | O direito processual civil..... | 36 |
| 2.6.2 | O direito processual penal | 37 |
| 2.6.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal | 38 |
| 2.7 | Conclusões intermédias | 40 |

| | | |
|-------|---|----|
| 2.8 | O princípio da oficiosidade e o princípio do inquisitório..... | 40 |
| 2.8.1 | O direito processual civil | 40 |
| 2.8.2 | O direito processual penal..... | 43 |
| 2.8.3 | O processo de impugnação judicial e o processo e execução fiscal | 43 |
| 2.8.4 | Conclusões intermédias..... | 45 |
| 2.9 | O princípio da aquisição processual | 45 |
| 2.9.1 | O direito processual civil | 45 |
| 2.9.2 | O direito processual penal..... | 46 |
| 2.9.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal | 46 |
| 2.9.4 | Conclusões intermédias..... | 47 |
| 3 | Os Meios Admissíveis de Prova | 49 |
| 3.1 | O procedimento e o processo tributário | 49 |
| 3.2 | Conclusões intermédias..... | 51 |
| 4 | O Processo de Impugnação Judicial e o Processo de Execução Fiscal..... | 53 |
| 4.1 | Alguns limites ao princípio da admissibilidade geral dos meios de prova | 53 |
| 4.1.1 | A Prova testemunhal e o artigo 114º do Código de Procedimento e Processo Tributário | 62 |
| 4.2 | Conclusões intermédias..... | 65 |
| 5 | A Prova Testemunhal..... | 67 |
| 5.1 | O direito processual civil..... | 67 |
| 5.2 | O direito processual penal | 73 |
| 5.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal..... | 81 |
| 5.4 | Conclusões intermédias..... | 89 |
| 6 | A Prova Documental..... | 91 |
| 6.1 | O direito processual civil..... | 91 |
| 6.2 | O direito processual penal | 94 |
| 6.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal..... | 96 |

| | | |
|-----|---|-----|
| 6.4 | Conclusões intermédias | 104 |
| 7 | A Prova Pericial..... | 105 |
| 7.1 | O direito processual civil | 105 |
| 7.2 | O direito processual penal..... | 107 |
| 7.3 | O processo de impugnação judicial e o processo de oposição à execução fiscal | 108 |
| 7.4 | Conclusões intermédias | 112 |
| 8 | Conclusões Finais | 115 |
| 8.1 | Principais conclusões deste trabalho..... | 115 |
| 8.2 | Desenvolvimentos futuros | 117 |
| | BIBLIOGRAFIA | 121 |
| | LISTA DE JURISPRUDÊNCIA | 131 |

1 Introdução

No âmbito do processo judicial tributário são raros os estudos quanto à prova e aos seus meios admissíveis. Com excepção de algumas obras citadas neste trabalho¹, o estudo da prova, no âmbito do processo tributário, não é frequente.

O estudo ao qual nos propomos, não pode ter início sem antes esclarecermos que “*toda a investigação processual resulta de uma actividade de confirmação ou prova de um conjunto de factos afirmados previamente em juízo sobre certos acontecimentos e destina-se, como finalidade última, à demonstração da realidade dos factos já alegados e que falta confirmar*”.² Por outro lado é ainda necessário esclarecer que “*O processo tributário será o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (tribunais tributários)*”.³ Os processos tributários correm os seus termos, em regra, nos tribunais tributários, pelo que, é perante estes órgãos judiciais – e não perante qualquer “*agente administrativo - tributário*”⁴ – que se desenvolve o processo tributário.

O regime da prova nos processos de impugnação judicial e de execução fiscal, aqui estudados, em pouco difere do regime probatório do direito processual civil. Tal resulta certamente da imposição do artigo 2º, do C.P.P.T., que determina a aplicação subsidiária do direito processual civil ao processo e ao procedimento tributário, “*de acordo com a natureza dos casos omissos*”.

No que respeita ao processo tributário, o legislador admite todos os meios de prova – com excepção dos meios de prova ilícitos⁵ – aliás como sucede com o legislador processual civil e penal. Esta vasta quantidade de meios probatórios que se encontram ao dispor do sujeito passivo será valorada, pelo julgador, segundo o princípio da livre apreciação da prova. Segundo aquele princípio, o juiz valorará a prova de acordo com as regras da experiência e de acordo com a sua livre convicção.

O princípio da livre apreciação da prova será estudado no segundo ponto deste trabalho. Da análise de jurisprudência realizada, verificou-se que as normas que consagram

¹ Joaquim Freitas da Rocha, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, Março de 2011; Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e Processo Tributário”, 5ª Edição, Áreas Editora, Vol. I, Lisboa, 2006; Elisabete Louro Martins, “Ónus da Prova no Direito Fiscal”, 1ª Edição, Wolters Kluwer de Portugal sob a marca Coimbra Editora, Coimbra, Julho de 2010.

² Rui Rangel, “A Prova e a Gravação de Audiência no Direito Processual Civil”, Edições Cosmos, Lisboa, 1998, pág. 27.

³ Joaquim Freitas da Rocha “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, Março de 2011, pág. 232.

⁴ Por oposição à definição de processo tributário surge a definição de procedimento tributário, como sendo, “*o conjunto de actos, provenientes de actores juridico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais. exteriorizadores.*” Joaquim Freitas da Rocha, Op. cit. pág. 83.

⁵ “Segundo G. F. Ricci, a ilicitude da prova pode manifestar-se em três perspectivas: em relação à provas constituídas (sendo necessário, neste caso, distinguir entre a prova inadmissível e a irregularidade na assunção da prova); em relação às provas pré-constituídas (abrangendo as hipóteses em que a parte se apossou do meio de prova de modo ilícito, sem todavia se verificarem irregularidades no procedimento probatório); em relação às provas constituídas e pré-constituídas (nos casos em que a irregularidade afecta a própria formação da prova). Isabel Alexandre, “Provas Ilícitas em Processo Civil”, Livraria Almedina, Coimbra, 1998, pág. 17.

este princípio da livre apreciação da prova são inúmeras vezes criticadas, por violarem os direitos fundamentais constitucionalmente consagrados, designadamente o artigo 32º da C.R.P., que garante a presunção de inocência do arguido. Concluímos neste ponto que as referidas normas que consagram este princípio da livre apreciação da prova, não se encontram feridas de qualquer inconstitucionalidade, não violam princípios constitucionais, nem conferem poderes discricionários ao julgador, contrariamente ao que tantas vezes sugerido.

A par do princípio da livre apreciação da prova, que atravessa o direito processual, civil, penal e tributário, surgem outros princípios legais, igualmente relacionados com a prova, dos quais se destaca – não só pela sua importância processual, mas também pelas inúmeras decisões judiciais que o referem – o princípio do ónus da prova. O princípio do ónus da prova será também estudado no segundo ponto deste trabalho, sendo que, no âmbito do direito processual tributário, será dada especial relevância ao ónus da prova no recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria colectável e à prova da culpa no que respeita à reversão, no processo de execução fiscal.

No terceiro capítulo deste trabalho será constatado que no sistema processual civil, penal e tributário são admitidos todos os meios de prova, mas alguns procedimentos tributários ficam limitados à prova documental. Destacam-se, também várias decisões do T.C., que recaíram sobre a apreciação da inconstitucionalidade da limitação dos meios de prova.

No quarto capítulo, serão estudados os limites à admissibilidade dos meios gerais de prova e a sua conformidade com princípios legais constitucionalmente consagrados, como sendo o acesso ao direito e aos tribunais constante do artigo 20º da C.R.P..

Nos três últimos capítulos, referentes à prova testemunhal, documental e pericial, será feito um estudo comparativo destes meios de prova no direito processual civil, penal e tributário, sempre com apoio em decisões proferidas pelos tribunais superiores e pelo T.C..⁶

Neste trabalho foi ainda consultada bibliografia estrangeira, sobretudo espanhola, italiana e francesa.

⁶ Para uma melhor compreensão da organização judiciária administrativa e tributária, numa abordagem sobre a organização judiciária do sistema: francês, belga, italiano, espanhol, holandês, grego e inglês ver, António Cândido Macedo de Oliveira “ Organização Judiciária Administrativa e Tributária”, Vol I, BRE UM, Braga, 2001.

2 Os Princípios Legais Respeitantes à Prova

2.1 A livre apreciação da prova

2.1.1 O direito processual civil

Este princípio surge definido, de forma clara, no artigo 655º do C.P.C (capítulo IV, do Título III), referente à fase de audiência discussão e julgamento, da seguinte forma: “o *Tribunal Colectivo aprecia livremente as provas, decidindo os juízes sobre a sua prudente convicção acerca de cada facto.*”.

No sistema da livre apreciação da prova, contrariamente ao que sucede no regime da prova legal, o juiz não fica limitado a uma determinação prévia do valor de cada uma das provas produzidas; pelo contrário, o juiz valorará a prova, caso a caso e de acordo com a sua experiência e convicção.

O sistema da livre apreciação da prova atribui não só importância à actividade do juiz, mas também à actividade das partes. Às partes compete provar o direito que alegam e escolher apropriadamente as provas que pretendem produzir e os seus meios de obtenção, de forma a provar o referido direito.

Note-se que, contrariamente ao que muitas vezes se alega (sobretudo nas pretensões dos recorrentes constantes da jurisprudência como adiante se verá), este poder de livre apreciação da prova, não implica a concessão de um poder discricionário ao juiz, no que respeita à sua valoração. A atribuição de um poder discricionário ao juiz, no que respeita à valoração da prova, impediria as partes de exercerem o seu direito de recurso, dada a inexistência de argumentos válidos que permitissem refutar uma decisão arbitrária. Mas tal não acontece, o que sucede, pelo contrário, é a atribuição de uma faculdade ao juiz de valorar as provas segundo a sua prudente convicção e experiência. Esta faculdade tem como contrapartida o dever de fundamentação das decisões proferidas. Se o tribunal não fundamentar a sentença ou não indicar os motivos de facto ou de direito, que resultaram na decisão proferida, a mesma é susceptível de recurso com base nesse mesmo fundamento.⁷

⁷ “A fundamentação da sentença, como a de qualquer outra decisão judicial, sendo exigência muito antiga, tem actualmente assento constitucional. Segundo o art. 205º, nº 1, da CRP, as decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei (...). Para cumprir a exigência constitucional, a fundamentação há-de ser expressa, clara e coerente e suficiente. Ou seja, não deve ser deixada ao destinatário a descoberta das razões da decisão; os motivos não podem ser obscuros ou de difícil compreensão, nem padecer de vícios lógicos; a fundamentação deve ser adequada à importância e circunstância da decisão. A fundamentação da decisão deve, pois, permitir o exercício esclarecido do direito ao recurso e assegurar a transparência e a reflexão decisória, convencendo e não apenas impondo. (...) O legislador ordinário consagrou o dever de fundamentação para as decisões judiciais em geral no art. 158º do CPC, onde se prescreve: As decisões judiciais sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo são sempre fundamentadas. A fundamentação da sentença tem regulamentação específica. Nos termos do art. 659º: “ A sentença começa por identificar as partes e o objecto do litígio, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar. Seguem-se os fundamentos, devendo o juiz

No C.C., este princípio da livre apreciação da prova aparece referido nos artigos 366º, 389º e 396º, no que respeita à livre fixação da força probatória dos documentos escritos, aos quais falte algum dos requisitos exigidos por lei, do valor probatório das respostas dadas pelos peritos e dos depoimentos prestados pelas testemunhas.

Em conclusão e como disse Alberto dos Reis: “*O princípio da livre apreciação das provas, constante do nº 1 do artigo 635º do C.P.C., significa apenas a libertação do Juiz das regras severas e inexoráveis da prova legal, sem que, entretanto se queira atribuir-lhe o poder arbitrário de julgar os factos, sem prova ou contra as provas.*”⁸.

2.1.2 O direito processual penal

O artigo 127º do C.P.P. contempla este princípio da livre apreciação da prova da seguinte forma: “*salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada, segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente.*”⁹.

Da mesma forma que o artigo 655º do C.P.C. refere a “*prudente convicção*” do julgador, a lei processual penal estabelece dois critérios cumulativos essenciais à apreciação da prova, são estes, as regras da experiência e a livre convicção da entidade julgadora.¹⁰

As regras da experiência compreendem os conhecimentos científicos adquiridos, a experiência comum e as regras da lógica daquele que julga.¹¹ E a livre convicção do tribunal, deve ter inerente uma base científica que permita entender o caminho percorrido pelo julgador na tomada de decisão.¹²

Este princípio da livre apreciação da prova não pode ser entendido apenas como sendo um poder arbitrário concedido ao juiz, aliás como já referido no âmbito do direito processual civil. O princípio da livre apreciação da prova, tal como contemplado no nosso ordenamento

discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final (...). Como decorre deste normativo, a sentença assenta numa dupla fundamentação: de facto e de direito.” - Juiz Desembargador Dr. Fernando Manuel Pinto de Almeida, comunicação sobre o tema “Fundamentação” acção de formação do CEJ para Juízes Estagiários - 22.02.2008, in <http://www.trp.pt>.

⁸ Alberto dos Reis, “Código de Processo Civil Anotado”, Volume IV, 3ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 245.

⁹ Leal Henriques e Simas Santos, “Código de Processo Penal Anotado”, 1º Vol, 2ª Ed., Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2004, pág. 682 e ss.

¹⁰ “*A livre convicção é um meio de descoberta da verdade, não uma afirmação infundamentada da verdade, portanto, uma conclusão livre, porque subordinada à razão e à lógica, e não limitada por prescrições formais exteriores.*” AA VV Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do Porto, “C.P.P. - Comentários e Notas Práticas”, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 336.

¹¹ “*As normas da experiência – como proclamava CAVALEIRO DE FERREIRA – são definições ou juízos hipotéticos de conteúdo genérico, independentes do caso concreto “sub júdice”, assentes na experiência comum, e por isso independentes dos casos individuais em cuja observação se alicerçam, mas para além dos quais têm validade.*” AA VV Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do Porto. Op. cit. pág. 335.

¹² Germano Marques da Silva “Curso de Processo Penal”, Volume I, 2ª Ed., Editorial Verbo, Lisboa, 2002, pág. 132; O respeito por tais princípios e a sua transposição para a decisão a tomar permitem afirmar que: “*O princípio da livre apreciação da prova é direito constitucional concretizado. Ele não viola a CRP antes a concretiza*”; Paulo Pinto de Albuquerque, “Comentário do C.P.P. à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, 3ª Ed., Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pág. 328; Fernando Gonçalves e Manuel João Alves, “Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção”, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2009, pág. 141.

jurídico – civil e penal – implica que, os critérios objectivos, obrigatoriamente presentes na fundamentação, se complementem com os juízos valorativos do julgador, sem qualquer pré fixação valorativa, o que coloca todas as provas em pé de igualdade.¹³

Tal como sucede no direito processual civil, cuja falta de fundamentação da sentença é motivo de recurso, no âmbito processual penal, tal falta de fundamentação implica a nulidade da referida sentença, como dispõe o artigo 379º, nº 1, a) e 374º, nº 2 do C.P.P.¹⁴

2.1.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

O C.P.P.T. não contempla, expressamente, este princípio da livre apreciação da prova. A inexistência de uma referência expressa a este princípio, no C.P.P.T., faz com que a nossa análise, do mesmo, se remeta à jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais, a qual nos levará a concluir a identidade deste princípio com a sua aplicação no direito processual civil, designadamente no que respeita à prova testemunhal, à necessidade de averiguar a credibilidade das testemunhas através da análise das razões de ciência inerentes aos seus depoimentos, à necessidade de fundamentação das decisões e à possibilidade de produção de prova testemunhal sobre factos constantes de documentos.

No Ac. do T.C.A. Sul, de 31/3/2009, processo nº 02545/08, o recorrente vem solicitar a modificação da matéria de facto, provada em primeira instância. Para o efeito, identifica os pontos concretos da matéria de facto que, no seu entender deveriam ser dados como provados e com base nos depoimentos prestados por testemunhas fundamenta a sua pretensão. A decisão em causa – com recurso a citações do Professor Alberto dos Reis, em comentário ao artigo 641º do Código de 1939 – vem explicar que, a força probatória dos depoimentos testemunhais é apreciada livremente pelo tribunal, nos termos do disposto no artigo 396º do C.C.. Para serem credíveis, os depoimentos testemunhais devem demonstrar conhecimento sobre os factos de forma detalhada e precisa – nos termos do disposto no artigo 638º do C.P.C. – o que não acontece com os depoimentos de determinadas testemunhas que, segundo a decisão em análise “*padecem de uma substancial afectação de credibilidade*”. De facto, para julgar improcedente o recurso e manter a decisão proferida em primeira instância, o Ac.

¹³ “O dever de motivação das sentenças judiciais é um dos elementos mais importantes na estrutura do Direito Processual moderno. A sentença produz efeitos que se reflectem, quer na relação jurídica substantiva, quer na relação jurídica processual. (...) a materialização do raciocínio lógico e objectivo do juiz, quando as fundamenta, o que só é possível com uma rigorosa documentação da prova.” Rui Rangel, Op. cit. pág. 57 e 58.

¹⁴ Sobre o princípio da livre apreciação da prova e a obrigação de fundamentação da sentenças penais, ver Rosa Neves, “A Livre Apreciação da Prova e a Obrigação de Fundamentação da convicção (na decisão final penal)”, pág. 141 a 146 e sobre a prova e “seu significado” em Processo Penal, ver ainda Francisco da Costa Oliveira “Defesa Criminal Activa – Guia da sua prática forense”, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 50 a 72.

referido parte de depoimentos de testemunhas que afirmaram, sem qualquer juízo de censura ou de reprovação, que o recorrente prestou falsas declarações em escritura de compra e venda de imóvel, na qual afirmou que aquele imóvel se destinava a revenda quando, na realidade, tal imóvel foi comprado com o objectivo de ser integrado no immobilizado da sociedade, pelo que, conclui desta forma: “(...) *Isto é, uma pessoa que não só é capaz, como entende normal e correcto o falsear-se a realidade nas declarações à AF, com o objectivo de daí retirar vantagens, não pode merecer credibilidade suficiente ao aceitar das respectivas declarações se e enquanto desprovidas de quaisquer outras circunstâncias que as corroborem de forma credível.*” E com este fundamento, o tribunal superior manteve a decisão de primeira instância, no que respeita à matéria dada como assente.

Ainda no que respeita à fixação da matéria de facto e ao erro na apreciação da prova, surge o Ac. do T.C.A Sul, de 10/5/2005, processo nº 00516/05, o qual determina que, a matéria de facto fixada na sentença recorrida, determinada com base no exame crítico e da livre apreciação das provas, não deve ser alterada se os documentos apresentados e os depoimentos das testemunhas inquiridas não forem suficientes para concluir pela existência dos factos articulados. Esta decisão, antes de analisar em pormenor os depoimentos prestados, com vista a determinar se os mesmos podem, ou não por em causa a decisão proferida, vem explicar que, nos termos do disposto no artigo 396º do C.C., a força probatória dos depoimentos das testemunhas é apreciada livremente pelo tribunal. O depoimento destas deverá ser efectuado com precisão e referência a razões que possam atestar o conhecimento dos factos pela testemunha, sendo essencial à sua credibilidade a indicação de razões de ciência. No caso vertente tentar-se-á aferir se os depoimentos prestados podem colocar em causa o conteúdo de um contrato junto aos autos. Aquela decisão vem explicar que, as normas dos artigos 394º, nºs 1 e 2 do C. C., tendo em vista a defesa dos documentos autênticos por contraposição à prova testemunhal prestada, não admitem a prova testemunhal sobre convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo de documento autêntico ou dos documentos particulares, mas um terceiro poderia testemunhar, com vista a efectuar tal prova, contra os outorgantes do referido contrato, sendo que, para os terceiros não outorgantes, o conteúdo daquele contrato não constitui um contrato, mas antes um facto.

Na sequência do que aqui vem dito, esclarecemos que a doutrina e a jurisprudência recente têm vindo a admitir, perante a ocorrência de circunstâncias excepcionais que a justifiquem, a produção de prova testemunhal, nos casos previstos nºs 1 e 2, do artigo 394º do C. C.. No caso em apreço, aquela decisão concluiu não ser a prova produzida suficiente para modificar a decisão de primeira instância.

Casos há, em que se verifica na decisão proferida, a total ausência do exame crítico das provas; a título de exemplo refere-se o Ac. do S.T.A., de 15/4/2009, processo nº 01115/08, no qual a aqui recorrente impugnou, junto no T.A.F. de Coimbra, as liquidações de IRC, relativas aos anos de 1996, 1997 e 1998. Tal impugnação foi julgada improcedente. No recurso que interpôs para o T.C.A. Norte, a recorrente veio alegar que o tribunal *a quo*, além de ter omitido a indicação dos factos dados por provados e não provados, não efectuou uma apreciação crítica das provas produzidas, bem como, omitiu a fundamentação do recurso a métodos indirectos, pelo que, aquela decisão viola o artigo 86º, nº 4, da L.G.T. e o artigo 268º, nº 4, da C.R.P. A Meritíssima Juiz *a quo* reconheceu a falta de indicação dos factos não provados e aditou o seguinte à sentença: “*Factos não provados: Nada de relevante a mencionar*”. O T.C.A. Norte não concedeu provimento ao recurso e confirmou a sentença proferida em primeira instância. O mesmo não sucedeu com o S.T.A., na decisão agora em análise, pois considerou que a sentença recorrida, proferida em primeira instância, enferma de vício de falta de fundamentação de facto, o que implica a nulidade da sentença, pelo que, em conformidade com os artigos 123º, nº2, e 125º do C.P.P.T., a mesma deverá ser anulada. A decisão em análise explica ainda que, neste tipo de recurso para o S.T.A. e perante este tipo de nulidade, o tribunal deverá mandar baixar o processo com o intuito de a reforma da decisão ser feita pelo mesmo juiz que a proferiu. Com efeito, explica-se na decisão em análise que: “*a fundamentação da sentença visa primordialmente impor ao juiz reflexão e apreciação crítica da coerência da decisão, permitir às partes impugnar a decisão com cabal conhecimento das razões que a motivaram e permitir ao tribunal de recurso apreciar a sua correcção ou incorrecção. Mas, à semelhança do que sucede com os actos administrativos, a fundamentação da sentença tem também efeitos exteriores ao processo, assegurando a transparência da actividade jurisdicional (...) a fundamentação de facto não deve limitar-se à mera indicação dos meios de prova em que assentou o juízo probatório sobre cada facto, devendo revelar o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo juiz ao decidir como decidiu sobre todos os pontos da matéria de facto.*”. A decisão em causa chama, ainda, a atenção para o facto de, em caso de meios de prova susceptíveis de avaliação subjectiva, como é o caso da prova testemunhal, ser essencial uma apreciação crítica da prova produzida, isto é, a indicação das razões pelas quais deu maior relevância a determinados elementos de prova em detrimento de outros. A sentença em crise e objecto de recurso, agora em apreciação pelo S.T.A., não o faz, não obstante terem sido inquiridas nove testemunhas, algumas delas sobre mais de trinta dos factos indicados na petição inicial. Diz-se ainda que: “*mesmo com fragilidade se pudesse aventar que na sentença existisse um implícito juízo probatório*

negativo sobre todos os factos que foram objecto de depoimentos e que não foram incluídos na lista de factos provados, ficar-se-ia sem saber quais as razões por que esses factos não foram dados como provados, designadamente se foi por as testemunhas não afirmarem a sua correspondência com a realidade ou por não ser reconhecida credibilidade aos seus depoimentos.”. Conclui aquela decisão que a sentença em crise representa uma “omissão de indicação de factos não provados” e também uma completa ausência de exame crítico de provas.¹⁵

Em sentido contrário, destacamos o Ac. do S.T.A., de 13/1/2010, processo nº 0818/09; também neste caso, os recorrentes não se conformaram com a decisão proferida pelo T.A.F. de Loulé que julgou improcedentes os embargos de terceiro por eles deduzidos e desta decisão vieram interpor recurso. Para o efeito, alegaram que a sentença proferida se refere de forma genérica aos factos dados como provados, sendo que, esta omissão consubstancia uma nulidade de falta de especificação prevista na alínea b), do artigo 125º, do C.P.P.T. e do nº 1, do artigo 668º, do C.P.C.. A decisão do tribunal superior fez uma análise, exaustiva, aos depoimentos prestados em audiência, pelas diferentes testemunhas, e chega até a transcrever parte desses depoimentos, para posteriormente concluir que: *“compulsado o probatório fixado na sentença recorrida (...) resulta claro não ocorrer a alegada nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto e de exame crítico da provas. A sentença recorrida é, aliás, minuciosa, quanto à especificação dos factos provados e à síntese dos depoimentos prestados, que expressamente qualifica de “sérios, claros e credíveis” (...) a sustentação da sentença recorrida efectuada pelo Meritíssimo juiz a quo convence o Tribunal e é de molde a afastar a alegada nulidade da sentença, que se tem por inverificada.”* No sumário desta decisão, chama-se ainda a atenção para o caso de a decisão tomada ser em sentido contrário à pretensão dos recorrentes, o que não significa uma ausência de valoração da prova testemunhal produzida.

Também o Ac. do T.C.A. Norte de 8/5/2008, processo nº 02024/04, determina que: *“o Juiz deve levar ao probatório da sentença todos os actos que considera provados ou não provados e fundamentar a sua decisão sobre a matéria de facto, por isso a relevância dada pelo juiz recorrido a factos que não levou ao probatório e segundo ele resultam do depoimento das testemunhas, cujo depoimento se limita a transcrever não constitui boa técnica jurídica, pela obscuridade a que sempre dará lugar.”* Não se conformando com a decisão proferida pelo T.A.F. de Viseu que, julgou aquela oposição improcedente e que, no

¹⁵ Ver ainda outros exemplos jurisprudenciais, tais como os Acs. do S.T.A. de 20/4/2005, processo nº 33/05 e de 29/4/2004, processo nº 2036/02.

entender da recorrente fez uma errada apreciação da prova produzida dela interpôs recurso com tal fundamento e alegou que, do depoimento das três testemunhas resulta de forma clara que a recorrente nunca exerceu, de facto, a gerência da sociedade devedora. A decisão do tribunal superior agora analisada entende que do depoimento prestado pela segunda e terceira testemunhas resulta que a oponente foi e é gerente de direito da sociedade e nessa qualidade assinou escrituras de compra e venda de imóveis, emitiu livranças, tudo em nome e em representação da sociedade obrigando-a perante terceiros, pelo que, considerou irrelevante que outros, na mesma ocasião tivessem interferido na gestão e administração da sociedade devedora *“Daí que não possa dizer que não exercia a gerência de facto (...) provando-se a gerência de facto não há que curar da ausência de culpa da sua parte na insuficiência do património societário”* a decisão em causa faz a seguinte crítica à decisão proferida em primeira instância: *“constatamos que muito embora o M.mo não tenha levado ao probatório factos donde retirou a convicção do exercício da gerência de facto por parte da oponente o certo é que da sua fundamentação faz decorrer tal convicção do depoimento das testemunhas (...) todavia porque se limitou nessa parte a transcrever os depoimentos importaria que sobre eles recaísse um juízo concreto de valoração e concretização daquilo que o M.mo Juiz julgou como efectivamente demonstrativo do exercício da gerência especificando-o no probatório da sentença e decidindo depois em conformidade.”* Pelo exposto foi decidido anular a sentença recorrida dada a insuficiente concretização da matéria de facto ordenando a baixa dos autos à primeira instância para a sua alteração em conformidade.

2.2 Limitações ao princípio da livre apreciação da prova

No âmbito do direito processual penal, a doutrina refere que, tanto a C.R.P., como a lei penal, estabelecem limites endógenos e exógenos ao exercício deste poder de livre apreciação.¹⁶

São limites endógenos, em processo penal: *“o grau de convicção requerido para a decisão”*, a *“proibição de meios de prova”*, e a *“observância do princípio da presunção de inocência”*, porque limitam o processo de cognição e formação de convicção do tribunal.

O limite exógeno, porque condiciona o resultado da apreciação da prova, é a observância do *“princípio in dubio pró reo”*.

¹⁶ Paulo Pinto de Albuquerque Op. cit. pág. 328.

Ainda no âmbito processual penal, as limitações a este princípio da livre apreciação da prova surgem com a própria norma legal que introduz aquele princípio e que faz a seguinte ressalva: “*Salvo quando a lei dispuser diferentemente (...)*”¹⁷, o princípio da livre apreciação da prova presume-se subtraído o juízo técnico-científico resultante da prova pericial, o mesmo resulta do artigo 163º, nº 1 do C.P.P., “*O juízo técnico, científico ou artístico inerente à prova pericial presume-se subtraído à livre apreciação do julgador.*”. Tal significa que, perante uma divergência entre o entendimento contido no parecer dos peritos e a decisão judicial, aquela divergência deve ser devidamente fundamentada: “*impõe-se ao Juiz que fundamente a sua divergência em homenagem ao peso que o juízo oriundo da peritagem apresenta, por ter origem em entidade devidamente qualificada.*”¹⁸

A jurisprudência divide-se quanto à natureza probatória daquele juízo técnico, científico ou artístico que a prova pericial compreende. Há quem entenda que aquele juízo técnico, científico ou artístico, não tem um valor probatório pleno, mas um valor “*presumivelmente pleno*”¹⁹, tratando-se de uma presunção *iuris tantum*, a qual pode ser afastada perante contraprova, em oposição às presunções *iuris et de iure*, que não admitem prova em contrário.

O artigo 349º do C.C. define as presunções legais como sendo ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.²⁰ Esta teoria entende que os peritos podem valorar os resultados dos meios de prova que examinarem, mas na decisão não se podem substituir ao juiz, do qual são apenas meros auxiliares.²¹

Por outro lado, há quem entenda que a presunção consagrada no artigo 163º do C.P.P. se trata, não de uma presunção legal, mas antes de uma presunção natural que cede perante contraprova.²² Já Germano Marques da Silva entende que, aquele artigo 163º do C.P.P. não contém uma verdadeira presunção, como definida supra, no artigo 349º do C.C.. No seu entendimento, “*o que a lei verdadeiramente dispõe é que, salvo com fundamento numa crítica material da mesma natureza, isto é, científica, técnica ou artística, o relatório pericial se impõe ao julgador(...)* Compreende-se que assim seja. Com efeito, se a lei prevê a intervenção de pessoas dotadas de conhecimentos especiais para valoração da prova seria de

¹⁷ Ver artigo 127º C.P.P..

¹⁸ M. Simas Santos, M. Leal Henriques Op. cit. pág. 829.

¹⁹ M. Simas Santos, M. Leal Henriques Op. cit. pág. 830.

²⁰ Sobre as presunções legais: J. Baptista Machado “Introdução ao Direito e ao discurso legitimador”, Almedina, Coimbra, 1996, pág. 111.

²¹ O mesmo entendimento aparece vertido no ordenamento jurídico espanhol do qual se destaca a Ley de Enjuiciamiento Civil artículo 632: “*Los jueces y tribunales apreciarán la prueba pericial según las reglas de la sana crítica, sin estar obligados a sujetarse al dictamen de peritos.*” E Ley de Enjuiciamiento criminal, artículo 741: “*El Tribunal, apreciando según su consciencia, las pruebas practicadas en el juicio..., las razones expuestas por la acusación y lo manifestado por los mismos procesados, dictará sentencia dentro del término fijado en esta ley.*”

²² Marques Ferreira, Jornadas de Direito Processual Penal 258 e 259 in C.P.P. Anotado – M. Simas Santos, M. Leal Henriques, Op. cit., pág. 830.

*todo incompreensível que, depois admitisse que o pressuposto da prova pericial não tivesse qualquer relevância, mas já é razoável que o juízo técnico científico ou artístico possa ser aplicado na base de argumentos da mesma natureza.”*²³

No âmbito do direito processual civil, o princípio da livre apreciação da prova, em determinados casos, encontra-se limitado por exigências legais que impõem que a produção de prova se faça apenas com recurso a determinados meios de prova. Esta imposição de formalismos *ad probationem* visa, em última análise, obter uma prova segura. A título de exemplo, veja-se o artigo 364º do C.C.: *“Quando a lei exigir, como forma de 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.”*. Porém, esta exigência cessa perante a confissão das partes, caso resulte que o documento apenas é exigido para prova da declaração.

Em caso de confissão extra judicial, a mesma deve constar de documento de igual ou superior valor probatório; trata-se de *“obrigar as partes à reflexão sobre a consequência do acto, assegurar a reconhecibilidade do acto por terceiros, ou o seu controlo no interesse da comunidade”*.²⁴

A jurisprudência do T.C. tem recaído, muitas vezes, sobre a interpretação das normas que contemplam o princípio da livre apreciação da prova e as questões supra referidas a esta inerentes, sobretudo no âmbito do direito processual penal. Na verdade, as normas referidas são muitas vezes acusadas de padecerem de inconstitucionalidade, pelo que, lhes são apontadas várias críticas, referidas de seguida.²⁵

No Ac. nº 1165/96 do T.C., de 19/11/1996, processo nº 142/96, o artigo 127º do C.P.P. foi criticado pela não imposição de limites à convicção do julgador. Segundo este entendimento, aquela norma radicaria em critérios vagos, como sendo o da experiência comum. A decisão do tribunal superior, agora em análise, acaba por negar provimento ao recurso, não sem antes, através de uma fundamentação exaustiva – que passa pela evolução histórica do direito português – afastar aquele entendimento do princípio da livre apreciação da prova, como sendo discricionário e subjectivo. A decisão em causa vem colocar aquele princípio da livre apreciação da prova, como sendo o resultado das várias reformas judiciais, inspiradas nas revoluções liberais que permitiram a libertação do princípio da prova legal. Este Ac. afasta a inconstitucionalidade do artigo 127º do C.P.P., ao considerar que o mesmo

²³ M. Simas Santos, M. Leal Henriques Op. cit. pág. 830.

²⁴ Mota Pinto, “Teoria Geral do Direito Civil”, 3ª Ed, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, pág. 436.

²⁵ Outros exemplos jurisprudenciais: Ac. do T.C. nº 223/2008, de 17/4/2008, Processo nº 867/07 e o Ac. do T.C. nº 616/2009, de 2/12/2009, Processo nº 795/2009.

não é contrário às garantias constitucionalmente consagradas, por comparação a um sistema que consagra a prova legal, sendo que, a verdade material não pode ser alcançada sem que sejam tidas em conta as considerações concretas do caso em apreciação. Por outro lado, alerta-se para o facto de a valoração da prova segundo a livre convicção do juiz não significar uma valoração fora dos quadros de legalidade, sendo que, a esta apreciação subjaz um dever acrescido de fundamentação dos actos decisórios.²⁶

O princípio da livre apreciação da prova aparece também associado à valoração dos vários tipos de prova e meios de obtenção de prova. O T.C. pronunciou-se várias vezes sobre este assunto; no Ac. do T.C. nº 248/2009, de 12/5/2009, processo nº 78/09, foi suscitada a questão da *“a violação dos artigos 2º, 3º, nº 2 e 3, 8º nº1, 20 nº4, 32º e 202 nº2 da Constituição, do princípio do Estado de Direito, da garantia de processo justo e adequado à realização do direito, do princípio da conformação do processo, segundo os direitos fundamentais e do princípio da legalidade processual, na interpretação do princípio da livre apreciação da prova, que admite a valoração de prova testemunhal destituída da indicação concreta da respectiva razão de ciência.”*. Os recorrentes entendem que a procedência da acção se ficou a dever exclusivamente à valoração de um depoimento prestado por uma

²⁶ Neste âmbito, destacam-se ainda e mais recentemente os Acs. do T.C. nº 62/2009 de 5/2/2009, processo nº 1002/08 e nº63/2009 de 9/2/2009, processo nº 996/08. No Ac. 62/2009 os recorrentes pretendem, mais uma vez, seja *“apreciada a constitucionalidade do disposto no artigo 127º do C.P.P. por violação do disposto no artigo 32 nº 2 da CRP, quando interpretado de um modo tão lato (...) quer na 1ª instância quer no Tribunal da Relação que permita serem por provados factos com base em prova meramente indiciária, não só infirmada (ou não confirmada) pela prova directa (testemunhal), produzida em juízo, como também ela própria (prova indiciária), não grave, nem precisa, nem concordante com a acusação formulada e mais ainda, prova cujos respectivos indícios podem ter tido outras causas que não o facto probando, causas essas que não foram excluídas na actividade probatória.”*, ou seja, o recorrente pretende, uma interpretação do artigo 127º do C.P.P., que permita o recurso a prova meramente indiciária, prova essa desmentida em tribunal, pela prova testemunhal ali produzida. A decisão proferida pelo T.C. numa fundamentação exaustiva e com transcrições de excertos de depoimentos das testemunhas refere que, contrariamente à pretensão dos recorrentes, a decisão em crise não admite prova indiciária, sobre a qual repousou a condenação que tenha sido desmentida pela prova testemunhal, pelo que, considera impossível conhecer do objecto de recurso com base naquela interpretação.

O Ac. 63/2009 será objecto de análise mais alargada, pois que, pela interposição deste recurso, os recorrentes alegam a inconstitucionalidade da norma extraída do artigo 127º do C.P.P., quando interpretada no sentido de a livre apreciação da prova ser indissociável do princípio da oralidade e da imediação o que colocaria em causa o princípio da presunção de inocência. O T.C., nos termos do disposto artigo 78º A, nº1, da Lei 28/82 de 15 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei 13-A /98 de 26 de Fevereiro decide não conhecer do objecto de recurso, porém sustenta o seu não conhecimento com fundamentos constantes da sentença proferida pelo tribunal a quo. Diz-se na decisão do T.C. que a sentença proferida pela primeira instância não nega que este princípio da presunção de inocência deve funcionar como limite à livre apreciação da prova. Por outro lado, explica o Ac. que a decisão recorrida não se limita a destacar o princípio da oralidade e da imediação da apreciação da prova, produzida perante a primeira instância de tal forma que, o Tribunal da Relação se visse impedido de apreciar a produção de prova em primeira instância. O Ac. do T.C. vem explicar que, o Ac. recorrido é claro ao afirmar que o *“Tribunal criminal de primeira instância deve sempre identificar os fundamentos da ponderação levada a cabo de forma a permitir a sua sindicância pelo tribunal superior. (...) isso torna necessário e também imprescindível que, no seu livre exercício de convicção, o tribunal de 1ª instância indique os fundamentos suficientes para que, através das regras da ciência, da lógica e da experiência, se possa controlar a razoabilidade daquela convicção sobre o julgamento do facto dado como provado ou não provado, pois o que, o Tribunal de recurso busca, não é uma nova convicção, mas o indagar se a convicção expressa e caracterizada por aquele Tribunal tem razoável suporte naquilo que reputa de decisivo para a sua convicção, quando como no caso em apreço, tem esta Relação acesso à documentação da audiência, concretamente da produzida pela acusação, ou seja, tal convicção não pode ser arbitrária.”* Explica ainda, aquela decisão do T.C. que, a decisão recorrida faz questão de realçar que, tal livre apreciação fica sempre limitada pelo princípio da presunção de inocência, pelo que, não se pode afirmar que a interpretação normativa acolhida tenha interpretado o artigo 127º do C.P.P., no sentido de tal princípio não constituir limite à livre apreciação da prova. A decisão recorrida conclui que, no caso em apreço, a presunção de inocência do arguido foi amplamente afastada por força da prova carreada para os autos, por parte da acusação *“ (...) só se houvesse dúvida razoável – o que a decisão recorrida afastou e este Tribunal não pode controlar, por não dispor de poderes para tal é que o princípio da presunção de inocência interviria em favor do arguido.”* De seguida, aquele Ac. passa a transcrever as seguintes passagens da decisão recorrida que, no seu entender, demonstram o respeito por aquele princípio de livre apreciação na fundamentação daquela decisão vejamos: *“Assim, a simples convicção íntima do julgador não é só por si critério de verdade, bem podendo sedimentar no seu espírito a dúvida consentânea com a irrenunciável presunção de inocência do arguido. (...) As provas de que o Tribunal a quo se serviu, valorando-as livremente e de acordo com a experiência comum são bastantes para que, de forma lógica e coerente, se deva concluir que os factos ocorreram pela forma expressa na sentença, pelo que, necessariamente improcede a deduzida impugnação, tal como se conclui da análise da documentada e transcrita prova, por esta relação.”*

testemunha. Entendem que, nos sistemas da livre apreciação da prova, o julgador não fica livre de indicar os fundamentos onde aquela prova assentou. Por outro lado, o depoimento inexistente se for omitida a explicação da razão da sua ciência, acompanhada das circunstâncias que possam justificar o conhecimento dos factos. Ao apreciar o mérito do recurso, a decisão proferida pelo T.C. começa por estabelecer que, nos termos do artigo 655º do C.P.C., o depoimento testemunhal está sujeito à livre apreciação do julgador. Posteriormente, depois de analisar a evolução do sistema probatório no direito português, aquela decisão questiona a possibilidade de a omissão da indicação das razões de ciência, pelo julgador, poder aferir da credibilidade dos depoimentos, sendo que, a valoração de prova testemunhal produzida sem essa indicação violaria algum princípio constitucional. Para responder a esta questão, aquela decisão usa como parâmetro constitucional o procedimento equitativo constante do artigo 20º, nº 4 da C.R.P. e refere o domínio da proibição de valoração de prova, definindo-a como aquela em que as provas sejam obtidas através de meios violadores de direitos fundamentais, para concluir, no caso em apreço, estar apenas perante o incumprimento de uma regra procedimental. A falta de indicação pela testemunha das suas fontes de conhecimento não determina que o julgador não possa aperceber-se das razões de ciência documentadas, pois que, *“não só essas razões poderão ser retiradas de outros elementos do processo, como elas poderão estar implícitas nos próprios factos testemunhados ou resultarem da natureza da relação existente entre as partes e a testemunha.”* Logo, a preterição daquela regra procedimental não prejudica o apuramento da verdade e o cumprimento do dever de fundamentação das decisões. O recurso foi julgado improcedente.

2.3 Conclusões intermédias

As provas não valem por si só. É o que retiramos da definição do princípio da livre valoração da prova.

Este princípio é transversal aos vários ramos do direito e em todos estes encontra-se limitado; Assim sucede no âmbito do processo civil, como no âmbito do processo penal.

O valor probatório das provas apresentadas e a sua relevância, atribuída ao caso concreto, depende de carga valorativa que lhe é conferida pela entidade que julga.

Pelo facto de o valor probatório de cada uma das provas ser apreciado caso a caso e estar dependente de tal carga valorativa poder-se-ia pensar que esta apreciação das provas é feita de forma subjectiva e discricionária, o que não acontece pois, como vimos, o risco de decisões arbitrárias e a conseqüente impossibilidade de recurso ficam sanados com o dever

acrescido de fundamentação das decisões proferidas. A própria falta de fundamentação seria motivo de recurso da decisão com fundamento na sua nulidade.

Não podemos deixar de referir que, no nosso entendimento, o princípio da livre apreciação da prova, não obstante a necessidade de fundamentação acrescida, sobretudo no âmbito do direito processual civil, acaba por gerar muitas vezes um sentimento de injustiça, ao permitir que pretensões iguais possam importar decisões diferentes resultantes da diferente valoração que é atribuída às provas pela entidade que julga.

Sublinhamos o facto de o princípio da livre apreciação da prova não vedar à parte que viu negada a sua pretensão ou, que viu a prova por si indicada valorada de forma prejudicial, a possibilidade de recorrer da matéria de facto, embora com as imposições constantes do ónus de alegação conforme consta das regras de recurso do C.P.C.²⁷

2.4 O princípio da legalidade

2.4.1 O direito processual civil

Processualmente, o princípio da legalidade caracteriza-se pela imposição de uma tramitação processual específica, a qual tem como consequência a nulidade dos actos cuja prática não seja admitida ou que possam influir no exame da boa decisão da causa.²⁸

Este princípio da legalidade revela-se também através do princípio da adequação formal, constante do artigo 265º-A do C.P.C.. Nos termos daquela norma, quando a tramitação processual prevista na lei não se adequar às especificidades da causa, deve o juiz, oficiosamente e com o acordo das partes, adaptar o processado. Esta adaptação do processo à causa determina a prática, pelo juiz, dos actos que melhor se adequem ao apuramento da verdade e a dispensa daqueles que se revelem inúteis para o fim do processo.

Entendemos que este princípio da adequação formal é indissociável do princípio da cooperação, previsto no artigo 266º, nº 1 do C.P.C., que visa a justa composição do litígio, de forma célere, através do apuramento da verdade sobre a matéria de facto e, com base nela, a obtenção da adequada decisão de direito;²⁹

Ainda no âmbito do direito processual civil, relacionado com o aqui estudado princípio da legalidade da prova, surge o conceito de prova ilícita; recorreremos novamente a Isabel Alexandre (autora já citada) para alcançar a sua definição: “*Afigura-se, porém,*

²⁷ Ver artigo 685ºB do C.P.C..

²⁸ Ver artigo 201º do C.P.C..

²⁹ Isabel Alexandre, Op. cit. pág. 28.

*preferível optar por um conceito de prova ilícita mais restrito do que o de G.F. RICCI, entendendo como tal apenas a prova cujo modo de obtenção o direito material reprovava, quer essa ilicitude se verifique dentro ou fora da órbita processual.”*³⁰

2.4.2 O direito processual penal

No direito processual penal, o princípio da legalidade das provas surge no artigo 125º do C.P.P., no qual se refere que são admitidas as provas que não forem proibidas por lei. É ainda impossível referir o princípio da legalidade sem mencionar a figura do Ministério Público³¹. Ao Ministério Público, enquanto representante do Estado, compete exercer a acção penal orientada pelo princípio da legalidade, tal como definido no artigo 219º, nº 1, da C.R.P..³²

O princípio da legalidade tem a sua expressão máxima, na obrigação da promoção do processo, por parte do Ministério Público. Perante a notícia do crime, no exercício da acção penal, a actividade do Ministério Público deve cingir-se apenas e só à lei e os seus actos decisórios deverão estar fundamentados de facto e de direito. Estes actos são, além do mais, objecto de controlo hierárquico e judicial e este controlo é representativo do princípio da legalidade no exercício da acção penal.³³

2.4.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

Antes de passarmos à análise do princípio da legalidade nos processos de impugnação judicial e de execução fiscal é necessário referirmos o princípio da legalidade enquanto limite à actuação da administração estadual.

³⁰ Isabel Alexandre, Op. cit. pág. 21.

³¹ Sobre o estatuto constitucional do Ministério Público ver ainda, Paulo Dá Mesquita “ Direcção do Inquérito Penal e Garantia Judiciária”, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pág. 33 a 57.

³² “A atribuição constitucional de funções ao Ministério Público não é uma pura e simples questão organizacional, de mera escolha, de entre várias possibilidades, da entidade pública a quem determinada função é adscrita. Ao contrário, para ser compreendida no seu pleno significado, ela tem de ser correlacionada com as exigências constitucionais relativamente à natureza do Ministério Público e aos critérios da sua actuação. Assim, a atribuição de uma função ao Ministério Público mostra-se carregada de significado material quanto aos critérios que hão-de presidir ao respectivo exercício. Ela não significa apenas que, no quadro orgânico do Estado, é ao Ministério Público que compete o seu exercício; significa ainda, e através disso, que esse exercício se há-de processar de acordo com a notas que constitucionalmente devem presidir à actuação do Ministério Público, a saber, da legalidade e da estrita objectividade (a incluir a imparcialidade.)(...)” Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 209;

³³ Fernando Gonçalves e Manuel João Alves, Op. cit. pág. 78 a 83; “Também o direito penal tem como função a protecção de bens jurídicos, pelo que, apenas devem ser incriminadas as condutas que ponham em causa tais bens: “As penas criminais constantes do direito ordinário consistem em compressões de direitos fundamentais, pelo que, é indispensável considerar a sua legitimidade ou fundamentação material à luz da ordem constitucional estabelecida, a saber, o catálogo de direitos fundamentais. Assim são materialmente inconstitucionais as incriminações que não tutelem um bem jurídico claramente definido.” Jorge Alexandre Fernandes Godinho “ Do Crime de “Branqueamento de Capitais - Introdução e Tipicidade”, Almedina, Coimbra, 2001, pág. 122.

A C.R.P., no seu artigo 266º, estabelece o princípio da legalidade da administração da seguinte forma: “*A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.*”. Este princípio submete a administração pública à lei (e ao Direito) e, deste modo, ao controlo dos tribunais, os quais têm por função fiscalizar a correcta interpretação e aplicação da lei ao caso concreto. Referimo-nos aqui ao processo de fiscalização concreta das normas jurídicas, segundo o qual, se atribui ao juiz que aplica a lei ao caso concreto, a faculdade de declarar a mesma inconstitucional em caso de violação da Lei Fundamental, “*a competência para fiscalizar a constitucionalidade das normas é reconhecida a todos os Tribunais que, quer por impugnação das partes, quer ex officio pelo juiz, apreciam a inconstitucionalidade das normas aplicáveis ao caso concreto submetido a decisão final. (...) É este o regime geral de acesso ao Tribunal Constitucional, exigindo-se, portanto, que o problema da constitucionalidade de uma norma surja no decurso de um processo (penal, civil, administrativo). Das decisões do juiz a quo (quer de acolhimento quer de rejeição da inconstitucionalidade) cabe recurso por via incidental para o Tribunal Constitucional.*”.³⁴ Ao abordar a questão do princípio da legalidade da administração, Gomes Canotilho refere o mesmo princípio, como sendo o “*cerne essencial do Estado de Direito*”, que requer a sua conjugação com o “*princípio da supremacia e da prevalência da lei*” e o “*princípio de reserva da lei*”³⁵, sendo que, “*tais princípios apontam para a vinculação jurídico – constitucional do poder executivo*”. Ao lado da fiscalização concreta da constitucionalidade das normas, a C.R.P. atribui, ainda, ao poder judicial a faculdade de fiscalizar a actividade da administração pública: “*A Administração, para levar a efeito a tarefa da prossecução do interesse público que lhe foi confiada pela ordem jurídica, é revestida de poderes “exorbitantes” que se traduzem, afinal, num domínio de autotutela declarativa, acompanhada de prerrogativas de execução, que a doutrina clássica denomina de privilégio de execução prévia. Características estas que, associadas à referida finalidade de prossecução do interesse público, revelam particular aptidão de conflitualidade com posições subjectivas de vantagem, pretensivas ou opositivas, dos particulares.*” A fiscalização da actividade jurídica da Administração é, de acordo com a Constituição, e em última

³⁴ J.J. Gomes Canotilho “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, Ed. Almedina, Coimbra, 1998, pág. 875.

³⁵ Quanto à reserva de lei ver ainda Manuel Afonso Vaz “Lei e Reserva da Lei – A causa da Lei na Constituição portuguesa de 1976” Edições Universidade Católica, Porto, 1999.

*instância, uma incumbência exclusiva do poder judicial, cuja organização pela Lei Fundamental contempla, desde a revisão constitucional de 1997, uma jurisdição privativa obrigatória à qual compete dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas.”*³⁶ Porque o presente trabalho versa sobre a análise da prova, colocamos aqui a questão do conflito entre o poder administrativo e o poder judicial e a questão da instrução entre o procedimento e o processo administrativo, como faz Alexandra Lucas Coelho na obra referida. Como sabemos, o procedimento administrativo traduz-se numa sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou, à sua execução, sendo o processo administrativo o conjunto de documentos em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administrativo, (artigo 1º do C. P. A.). Contudo existe ainda o processo judicial administrativo, aquele que se desenrola nos Tribunais Administrativos e Fiscais. A autora referida problematiza da seguinte forma a questão: *“Deparamo-nos, deste modo, com um dilema. Por um lado, assegurar a referida completude da função jurisdicional, o que implica, designadamente, a possibilidade de o tribunal rumar à descoberta do quadro factológico relevante. Por contraposição, acautelar, em simultâneo, um conteúdo mínimo ao princípio da separação de poderes, ínsito na matriz de Estado de Direito democrático vertida na Lei Fundamental (CRP, artigos 3º, 9º, 111º, 199º e 202º).* No estudo referido, a autora conclui que o C.P.T.A. consagra o princípio do inquisitório – que será analisado, ainda, neste capítulo – o qual atribui ao juiz *“a disponibilidade e condução da actividade destinada à formação da convicção do Tribunal”*. Este princípio do inquisitório rege a actividade do juiz, na fase de instrução, na qual são carreados para os autos os elementos essenciais à descoberta da verdade material. Esta autora estabelece a diferença entre, os poderes de cognição do julgador, na fase de instrução direccionados à procura da verdade material e os poderes de decisão, sendo que estes últimos incidem sobre questões de direito. Em conclusão, não obstante a actividade instrutória no processo administrativo pertencer aos órgãos administrativos, a participação do poder jurisdicional justifica-se, pelo facto de esta consagrar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, na medida em que, as deficiências verificadas na fase instrutória podem inquinar os direitos e interesses legítimos dos administrados.³⁷

³⁶ Alexandra Lucas Coelho, “A Instrução entre o Procedimento e o Processo Judicial Administrativo”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 418, 2006, Lisboa, pág. 39.

³⁷ Ainda quanto ao princípio da legalidade: *“Le principe de la légalité de l’impôt est bien entendu énoncé à l’article 34 de la Constitution qui attribue au législateur le soin de fixer “ l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures” principe renforcé par celui de l’annualité de l’autorisation de lever l’impôt. Cette compétence législative n’en est pourtant pas moins parfois malmenée. On a beaucoup parlé de pouvoir discrétionnaire de l’administration fiscale. On a fréquemment, et à juste titre, souligné l’entendue considérable de son pouvoir de décision, de son influence déterminante dans l’élaboration de la loi fiscale, dans sa mise en oeuvre, dans son interprétation. Et on le souligne la place tenue par le pouvoir exécutif, notamment en matière financière, au détriment d’un*

O artigo 103º, nº 3 da C.R.P., refere que *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”* e o nº 2 do mesmo preceito legal determina que *“Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”* Trata-se do chamado princípio da auto-tributação. Esta é a dimensão constitucional do princípio da legalidade tributária, o qual é ampliado pela L.G.T..

O princípio da legalidade tributária encerra em si uma vertente de garantia de auto-tributação, isto é, visa garantir que a criação dos impostos e a sua incidência sejam definidos pelo órgão legislativo eleito pelo povo.³⁸

O artigo 8º da L.G.T. determina estarem sujeitos a este princípio da legalidade tributária, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais. E ainda – no seu número 2 – a liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade.³⁹

Na verdade, o sistema fiscal português rege-se por princípios fundamentais constitucionalmente consagrados, como sendo, entre outros, o dever de solidariedade, o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva, mas como explica Saldanha Sanches, o princípio da legalidade desempenha um papel primordial nas relações que se estabelecem entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Este autor afirma que, neste âmbito, não se poderá falar em partes processuais que litigam com interesses contrapostos, *“isto porque, não estamos situados perante um interesse autónomo da administração, na medida em que esta tem o dever de actuar no sentido de concretizar o imperativo legal da*

Parlement ayant vu ses compétences limitées, ses incursions dans le domaine réglementaire “ extralegislatif “ sanctionnées.” Jean Batiste Geoffry “ Grands problèmes fiscaux contemporains” – Presses Universitaires de France, 1993 pág. 539 e “ *Le principe de légalité de l’impôt c’est un principe fondamental du droit public que le droit d’établir l’impôt: l’impôt est un attribut de la souveraineté. Bodin disait déjà: imposer, c’est légiférer, et comme il définissait par ailleurs la souveraineté comme “ le pouvoir de donner loit et commandement” il établissait ainsi la corrélation de l’impôt et de la loi sur ce fond commun souveraineté. (...)“ Le rôle du juge à l’égard de l’administration fiscale est intéressant à préciser, parce que l’activité du fisc s’exerce par le moyen du pouvoir fiscal qui est de nature discrétionnaire. Mais pouvoir discrétionnaire ne veut pas dire pouvoir arbitraire, et le juge fiscal, comme le juge administratif, contrôle constamment l’exercice du pouvoir discrétionnaire: le contribuable peut discuter devant lui non seulement les questions de forme, de compétence, mais même les raisons et les motifs qui ont conduit le fisc dans l’exercice de son pouvoir, sous la seule réserve de l’appréciation d’opportunité.”* Louis Trotabas, Jean – Marie Cotteret “ Droit Fiscal”, 7 édition, Précis Dalloz, 1992 pág. 69 e 267.

³⁸ *“O que é inilidível é que a Constituição da República rodeou de particulares cautelas todas estas matérias – incidência, garantias dos contribuintes, liquidação e cobrança. Essas cautelas, é bem de ver, têm de reflectir-se no plano da interpretação das normas. Tal como acontece, aliás, quanto ao entendimento comum na doutrina quanto às implicações do princípio da legalidade penal no plano da interpretação das normas. A Constituição criou um regime de especial segurança no âmbito destas matérias.”* Ricardo Gouvêa Pinto, “Princípio da Legalidade do Imposto e o Procedimento em Matéria de Assistência Mútua para cobrança de créditos entre os Estados – Membros da Comunidade Europeia” in Separata da Revista “ Temas de Integração”, 2º Semestre de 2004, nº 18, pág. 132.

³⁹ *“No entanto, em algumas matérias previstas no nº 2, será exigível lei em sentido formal, nos casos em que a matéria a regular seja também enquadrável no nº1. É isso que pode suceder, por exemplo, com a regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias, na parte em que levarem à definição de responsáveis, pois, neste caso tratar-se-á da definição da incidência tributária subjectiva, matéria incluída na competência reservada da Assembleia da República.”* Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, L.G.T. – Comentada e Anotada, 3ª Edição, VISLIS Editores, Lisboa, 2003, pág. 67.

cobrança de impostos, mas está obrigada, pelos princípios essenciais do Estado de direito, a actuar, não como advocatus fisci, mas sim como órgão de aplicação do direito.”^{40,41}

Ao T.C. tem sido solicitada, por muitas vezes, a apreciação da inconstitucionalidade de normas, por violação do princípio da legalidade tributária, expresso nos artigos 165º, nº 1, alínea i) e 103º, nº 2 e 3 da C.R.P.. Este princípio da legalidade tributária é indissociável do princípio do ónus da prova que iremos estudar de seguida. A Administração Tributária encontra-se sujeita a este ónus, no âmbito da sua actividade de fiscalização da conformidade das declarações dos contribuintes com a lei. É à Administração Tributária que cabe provar em que medida determinados custos devem ou não ser considerados nas declarações contabilísticas apresentadas pelo contribuinte, as quais gozam do princípio da veracidade, pois *“Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.”*⁴²

São vários os exemplos jurisprudenciais nos quais se debate o alcance do princípio da legalidade tributária. O Ac. T.C.A Sul, de 18/12/2008, processo nº 02692/08⁴³ explica que impende sobre a Administração Tributária o ónus da *“demonstração da factualidade que a levou a desconsiderar certos custos contabilizados em termos de abalar a presunção de veracidade das operações inscritas na contabilidade da recorrente e nos respectivos documentos de suporte, de que aquela goza em homenagem ao princípio da declaração e da escrita (...) passando a partir daí, a competir ao contribuinte o ónus da prova de que a escrita é merecedora de credibilidade.”* No caso concreto, estamos perante a impugnação de uma liquidação proveniente de acção de fiscalização, na qual se constataram indícios fortes de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial da sociedade, sendo que, pela presença destas inexactidões, o juiz afastou o princípio da veracidade das declarações do

⁴⁰ J.L. Saldanha Sanches, “O ónus da prova no processo fiscal”, Ciência e Técnica Fiscal, nº 340/342 (Abril/Junho de 1987);

⁴¹ No ordenamento jurídico italiano discute-se a problemática dos poderes de instrução atribuídos à administração tributária: *“L’esercizio dei poteri istruttori è soggetto al principio di legalità: all’amministrazione finanziaria si possono cioè riconoscere soltanto i poteri attribuiti dalla legge, nei limiti da questa previsti, giacché la compressione degli interessi contrastanti con le esigenze delle indagini, anche se questi non siano oggetto di autonoma considerazione normativa, deve comunque superare la resistenza opposta dalla generale “libertà di fatto”. L’attribuzione alla Finanza della funzione di controllare l’adempimento dei doveri tributari non comporta dunque implicitamente quella del potere di comprimere la sfera giuridica di chi sia soggetto alla potestà accertativa, per raccogliere gli elementi necessari ad esercitarla: soltanto attività di indagine che non interferiscono con la libertà altrui possono trovare fondamento nella generale potestà ispettiva dell’amministrazione finanziaria.”* Roberto Schiavolin, “Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria”, Rivista di Diritto Tributario, nº9, Settembre 1994, Guiffrè Editore, pág. 914 e 945; Para uma visão generalizada sobre a prova no direito processual civil italiano, ver ainda, Giorgio Grasselli, “L’istruzione probatoria nel processo civile riformato.”, Enciclopédia Collana diretta da Paolo Cendon, Seconda Edizione, Cedam, Casa Editrice dott. António Milani, 2000;

⁴² Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes Sousa, L.G.T. – Comentada e Anotada Op. cit. pág. 364.

⁴³ *“A Administração Tributária no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei, actua no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação adicional, designadamente a prova da verificação dos pressupostos que a determinaram à aplicação dos métodos indiciários que suportam a liquidação.”* Sumário do Ac. do T.C.A. Sul, de 18/12/2008, Processo nº 02692/08.

contribuinte. Na verdade, a decisão da primeira instância considerou que o facto de a impugnante ter considerado como custo o valor correspondente à construção de um pavilhão, por contrapartida da administração da construção desse mesmo pavilhão, significa que o empreiteiro da obra efectuou a obra e aceitou como pagamento da mesma a gestão da empreitada, com a necessária conclusão de a mesma ter sido realizada gratuitamente. Diz-se naquele Ac. que a análise destes indícios é suficiente para afastar o valor probatório das declarações da impugnante: ao exposto acresce que, na contabilidade da impugnante, nenhum elemento existe que identifique operações concretas relacionadas com aquela obra. Por outro lado, em face do afastamento do princípio da veracidade de que gozavam as suas declarações, cabia à impugnante fazer prova da veracidade das operações contabilísticas realizadas, por oposição à conclusão de inexistência das mesmas por parte da Administração. Nesta decisão, suscita-se outra questão: uma vez provada a intenção das partes de criar a aparência de que a operação titulada pelas facturas foi realizada pelo valor nelas declarado, quando na realidade tal não sucedeu, estamos perante um exemplo de simulação. Esta decisão qualifica a simulação como fraudulenta, realizada no intuito de enganar e prejudicar terceiros e explica ainda não ser necessário, à Administração Fiscal provar, de forma exaustiva, os pressupostos da simulação, sendo suficiente a verificação de *“indícios sérios e objectivos que traduzam uma probabilidade elevada de que a factura não titula o negócio nos termos dela constantes, que estes não correspondem à realidade.”*

Com fundamento nos mesmos princípios, mas em sentido oposto, surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 13/1/2009, processo nº 00118/04; neste afirma-se, novamente, que a administração tributária no exercício da sua actividade de fiscalização da actuação dos contribuintes, em conformidade com a lei, actua no uso de poderes vinculados e submetida ao princípio da legalidade, sendo que, é sobre a Administração Tributária que cabe o ónus da prova dos pressupostos da liquidação oficiosa. No caso em análise, conclui-se que nestes autos não existiu qualquer circunstância que permitisse concluir que a recorrente tivesse introduzido furtivamente azeite no mercado aduaneiro, pelo que, não podia a Administração Tributária ter procedido à liquidação do imposto. Conclui aquela decisão: *“(...) o acto de liquidação em causa, como conduta actuante positiva e agressiva por parte da Administração Fiscal, acarreta para ela o ónus probatório dos factos em que se ancora, no sentido de que, na ausência de tal prova, a dúvida não pode deixar de lhe ser desfavorável (...) é que, no caso se fica por saber, por indemonstrado, qual o destino que foi dado às aludidas 1.198,43 tons. de azeite lampante, e tornando ilegítimo, nessa medida, a conclusão de que as mesmas foram descarregadas no Porto S..., por acção da recorrente.”* Foi concedido provimento ao

recurso e revogada a decisão recorrida, tendo sido determinada a anulação do acto tributário impugnado.

O Ac. do T.C.A. Norte de 24/1/2008, processo nº 01834/04, vem analisar o princípio da legalidade administrativa no que respeita ao ónus probatório. No caso em apreço, estamos perante uma liquidação adicional de IVA, a qual tem origem no não reconhecimento das deduções apresentadas pelo contribuinte. Explica aquela decisão que é à Administração Tributária que cabe fazer prova da verificação dos pressupostos do nº 1, do artigo 82º, do CIVA⁴⁴, ou seja, à Administração Tributária apenas cabe fazer prova que, nas declarações do contribuinte, figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos realmente devidos. Por sua vez, ao contribuinte cabe provar a existência de factos que determinem a dedução do imposto, previstos no artigo 19º do CIVA⁴⁵. Esta decisão tem relevância por evidenciar que neste caso não é suficiente que, o contribuinte crie uma dúvida sobre a existência ou não daqueles pressupostos da dedução. É ao contribuinte que invoca o direito àquela dedução do imposto que cabe fazer prova do direito que alega, nos termos do artigo 243º do C.C..⁴⁶ Ressalva-se a não aplicação ao caso do artigo 100º do C.P.P.T., pois aqui não é a Administração Tributária que invoca a existência de factos tributários não declarados ou diferentes dos declarados e feita esta prova *“compete ao contribuinte o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto no termos do artigo 19º do CIVA, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso, o artigo 100º do CPPT não tem aplicação; na verdade, o ónus consagrado no artigo 100 nº 1 do CPPT, contra a Administração Tributária (de que a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a Administração Tributária): in dubio contra fisco”*⁴⁷

2.4.4 Conclusões intermédias

Este princípio da legalidade tem como figura central o juiz.

⁴⁴ “Sem prejuízo do disposto no artigo 84º, o chefe de repartição de finanças procederá à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença.” alterado pelo Decreto – Lei nº 102/2008 de 20 de Junho.

⁴⁵ “Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; b) o imposto devido pela importação de bens; c) o imposto pago pela aquisição dos bens ou serviços indicados nas alíneas i) e j) do nº 1 do artigo 2º, no nº 8 na alínea a) do nº 10 e nos nºs 11, 13 e 16, na alínea b) do nº 17 e nos nºs 19 e 22 do artigo 16º; d) o imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto; e) o imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o nº 6 do artigo 15º” – CIVA – Códigos Tributários, Almedina 2009, pág. 339.

⁴⁶ Quanto ao ónus da prova vide Viera de Andrade, “A justiça administrativa (Lições)”, 7ª Edição, Editora Almedina, Coimbra, pág. 473 a 475 e J.L. Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 287.

⁴⁷ Neste sentido Acs. do S.T.A., de 17/4/ 2002, Processo nº 26.635 e nº 1026/02 de 7/5/ 2003.

É o juiz que, no exercício da sua actividade, zela pelo cumprimento deste princípio.

É o juiz que, quer no âmbito da fiscalização concreta da constitucionalidade das normas, quer no âmbito da fiscalização da actividade da prossecução do interesse público, levada a cabo pela Administração Pública, quer ainda através do princípio do inquisitório e do princípio da adequação formal e da cooperação, adapta a tramitação processual, através da prática de actos e da dispensa de outros, tendo como objecto a busca pela verdade material e como limite o respeito pelo princípio da separação dos poderes.

2.5 O ónus da prova

2.5.1 O direito processual civil

No âmbito do direito civil, o ónus da prova aparece no artigo 342º do C.C., sob a epígrafe “ónus da prova”. Este princípio surge como imperativo para todos aqueles que invoquem um direito, façam prova dos factos constitutivos do direito invocado. Em termos processuais é ao autor que compete fazer prova dos factos que alega e ao réu, aquele contra quem o direito é alegado, compete invocar excepções, ou seja, demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos daquele direito.⁴⁸ Nestes termos, a palavra ónus não deixa de representar um dever ou uma obrigação, que recai sobre a parte que quer fazer valer o seu direito mas que, uma vez cumprido, se traduzirá na obtenção de um benefício novo ou na preservação de um direito já adquirido.⁴⁹

Aos factos assentes e dados por provados, subjaz a norma jurídica violada ou invocada, Rui Rangel refere o ónus da prova como sendo um problema de subsunção dos factos à norma: “(...) a repartição do ónus da prova condiciona a actividade probatória na medida em que, de acordo com o ónus de alegação, incumbe à parte o ónus da prova referente aos factos cuja subsunção a uma norma jurídica lhe propicia uma situação favorável. É verdade que, a distribuição do ónus da prova realizada de acordo com a regra acima exposta só ocorre quando nenhuma das partes é beneficiada com uma presunção legal. Da regra estatuída no artigo 342º do C. Civil sobre a repartição do ónus da prova decorre uma importante consequência: não é a parte que nega os factos invocados pela contraparte que fica incumbida com a prova de que esses factos não são verdadeiros, pelo que, a falta ou insuficiência dessa prova não pode acarretar para ela quaisquer desvantagens ou riscos de

⁴⁸ Rui Rangel, “O ónus da prova no Processo Civil” 3ª Edição, Editora Almedina, Coimbra, 2006, pág. 155.

⁴⁹ Ver ainda, Pedro Ferreira Múrias, “Por uma distribuição fundamentada do ónus da prova”, Editora Lex – Edições Jurídicas, Lisboa, 2000.

*não ver satisfeita a sua pretensão. É sem dúvida, sempre sobre a parte que se encontra onerada com a prova dos factos que recaem as consequências da falta ou insuficiência de prova.*⁵⁰

2.5.2 O direito processual penal

No âmbito do direito processual penal, não se pode falar em ónus da prova, tal como definido anteriormente, sendo que, sob nenhuma das partes processuais recai a obrigação de produzir prova. Na prática, é à acusação que cabe afastar a presunção de inocência do arguido⁵¹, “(...) dizer que o Ministério Público tem o ónus de provar os factos da acusação é afirmação que carece de esclarecimento. Na verdade, o Ministério Público não tem o ónus de provar os factos constantes da acusação, porque ele não tem interesse na condenação. O que tem é o dever de se esforçar por que se faça justiça. Em vez de se falar de um ónus do Ministério Público, de provar os factos que afirma terem ocorrido, dir-se-á antes que o arguido não será condenado se a acusação não fizer prova da acusação.”^{52, 53, 54}

2.5.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

A doutrina divide-se, no que concerne às regras de repartição do ónus da prova, no procedimento e no processo judicial tributário. Para os que entendem que os princípios probatórios fundamentais do processo judicial tributário são o princípio do inquisitório e o da verdade material, tais princípios não se compatibilizariam com a repartição formal do ónus da prova, idêntico ao existente num sistema judicial, em que as partes estão em pé de igualdade.

⁵⁰ Rui Rangel “O ónus da prova no processo civil” Op. cit. pág. 155.

⁵¹ “O princípio da presunção de inocência significa que toda a pessoa em relação à qual não exista sentença transitada, declarando-a culpada, deve ser considerada inocente.” Henrique Eiras ” Processo Penal Elementar”, 7ª Edição, Editora Quid Iuris, Lisboa, 2008 pág. 63.

⁵² Rui Rangel “O ónus da prova no processo civil” Op. cit. pág. 138.

⁵³ Paulo Marques, “Infracções Tributárias” – Vol I “Investigação Criminal”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, DGCI – Centro de Formação, Dezembro de 2007. Este mesmo autor, na sequência da afirmação da protecção dos direitos do arguido, vem levantar a questão do conflito entre o segredo de justiça e o sigilo fiscal e questiona a possibilidade de os serviços tributários, sem atribuições específicas na área da investigação criminal, poderão aceder aos dados com relevância fiscal incluídos na base de dados “SINQUER” em cumprimento do disposto no artigo 58º da L.G.T. e o princípio do inquisitório nesta incluída. De seguida, o mesmo autor explica que, “o segredo de justiça (artigo 86º CPP) distingue-se do sigilo fiscal (artigo 64º da LGT), sendo a violação do primeiro punida nos termos do artigo 371º do Código Penal (...) e não punido pelo artigo 9º do RGIT (Violação do Segredo).”, sendo que, o sigilo “judicial” se estende a testemunhas, peritos e arguidos. No que respeita ao processo penal tributário, aquele autor faz a distinção entre, sujeitos do processo e participantes processuais, da seguinte forma: os “sujeitos do processo são titulares de direitos autónomos no âmbito do processo criminal na sua globalidade (tribunal, Ministério Público, arguido, assistente e defensor), enquanto que os segundos são “autores” de actos singulares, cujo alcance ou conteúdo processual se esgota na actividade em si (testemunha, funcionário judicial, agente policial, perito e outros intervenientes ocasionais”, nos termos do artigo 41, nº 2 do RGIT, nas situações em que vigora o segredo de justiça, apenas os funcionários e titulares dos órgãos com funções de investigação criminal podem tomar conhecimentos dos factos constantes do inquérito.

⁵⁴ A jurisprudência do T.C., no que respeita ao princípio do ónus da prova tem proferido várias decisões que averiguam, a conjugação do mesmo com o respeito pelo princípio “in dubio pró reo”. Destas decisões destacam – se, no ano de 2009, o Acórdão do T.C. nº 37/2009, de 21/1/2009, processo nº 1/2009 e o Acórdão do T.C. nº 42/2009, de 27/1/2009, processo nº 1000/2009 pelo facto de em ambas ser invocada a violação do princípio “in dubio pró reo” na própria decisão judicial, sem qualquer referência à interpretação legislativa dada a qualquer norma aplicada em concreto, e que viole aquele princípio. Ambas as decisões explicam que, o sistema português de fiscalização da constitucionalidade apenas permite sindicat a aplicação e interpretação de normas jurídicas e não de decisões judiciais.

Para o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, a ponderação de interesses que subjaz ao procedimento e ao processo tributário são as mesmas do processo judicial, pelo que, as mesmas devem ser as regras de repartição daquele ónus da prova. Vejamos: “*Pelo facto de o impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que vem invocar vícios de um acto tributário, não se lhe deve imputar o ónus de prova de factos que não tinha de provar no procedimento tributário, designadamente o de provar que não se verificam os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, factos estes cuja verificação competia provar a esta no procedimento tributário.*”⁵⁵

Neste mesmo sentido, Vieira de Andrade entende que “*há-de caber, em princípio, à administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.*”⁵⁶

Por outro lado, outros entendem que a repartição do ónus da prova apenas se verificará nos processos onde vigora o princípio do dispositivo; sendo o processo tributário caracterizado pelo princípio do inquisitório e da verdade material, não haverá lugar a qualquer repartição do ónus probatório⁵⁷.

2.5.3.1 O ónus da prova no recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria colectável

No âmbito do direito processual tributário, é essencial referir o artigo 100º do C.P.P.T. o qual determina que, em caso de dúvidas sobre o facto tributário e caso da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, o acto impugnado deverá ser anulado.

O nº 2, daquele artigo 100º, determina que, em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, não se considera existir a “dúvida fundada”, referida anteriormente, se a fundamentação da aplicação daqueles métodos indirectos “*consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa da exibição, da contabilidade ou escrita e demais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.*”⁵⁸ Tal significa que, com excepção dos

⁵⁵ Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e Processo Tributário”, 5ª Edição, Áreas Editora, Vol I, Lisboa, 2006, pág. 719;

⁵⁶ Vieira de Andrade, “A Justiça Administrativa (Lições)” Op. cit. pág. 269.

⁵⁷ José Luís Saldanha Sanches “O ónus da prova no processo fiscal” Op. cit.

⁵⁸ Jorge Lopes de Sousa, Op. cit. pág. 718.

casos em que o contribuinte se recuse a exhibir elementos de contabilidade ou tendo os mesmos sido falsificados ou destruídos, qualquer fundada dúvida sobre a existência de um facto tributário deverá ser decidida com a anulação do acto impugnado, contra a Administração Tributária e a favor do contribuinte.

Este artigo 100º vem afastar uma anterior presunção da legalidade dos actos tributários e fortalecer o princípio da presunção da veracidade das declarações do contribuinte, a qual se conjuga com a transposição da regra constante do artigo 74º da L.G.T., ao processo tributário. Esta norma estabelece que, *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (...) em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação.”*⁵⁹

Nos termos do artigo 81º, nº 1 e 82º, nº1 da L.G.T., é ao sujeito passivo do imposto que cabe realizar a sua própria autoliquidação, da matéria colectável a pagar anualmente. Vejamos, *“num sistema que se caracteriza pelo facto de o procedimento de autoliquidação competir exclusivamente ao sujeito passivo, o sistema deixa ao acto tributário um efeito meramente declarativo, o qual surge para tornar a dívida fiscal certa e exigível, uma vez que (...) só após ser notificado do acto de liquidação, o sujeito passivo tem a confirmação do montante do imposto devido, bem como, do prazo de pagamento voluntário. O presente princípio aplica-se a impostos sobre o rendimento como IRS ou o IRC, embora no caso de impostos como o IVA, seja a própria lei a fixar o prazo de vencimento da dívida fiscal, a qual se torna certa e exigível por efeito da apresentação da declaração periódica.”*⁶⁰

A Administração Fiscal apenas poderá recorrer ao sistema de avaliação indirecta da matéria tributável quando os elementos apresentados pelo sujeito passivo não estejam revestidos da credibilidade necessária que possibilite o recurso à quantificação directa da matéria tributável, através das suas próprias declarações. A Administração Fiscal apenas

⁵⁹ *“O procedimento tributário deve culminar com uma decisão da administração tributária, que tem de assentar em pressupostos de facto. Porém, pode suceder que, após a produção de prova, a administração tributária fique com dúvidas sobre a situação factual que interessa conhecer para tomar a sua decisão. Para possibilitar à administração tributária decidir nos casos em que, após a produção de prova possível, ficar com uma dúvida insanável sobre qualquer ponto da matéria de facto, estabeleceram-se as regras sobre o ónus da prova. O funcionamento destas regras, assim, ocorre apenas quando, após a actividade da fixação da matéria de facto, directamente a partir dos meios de prova e indirectamente com base na formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que relevam para a decisão que deve ser proferida. Por força das regras do ónus da prova devem decidir-se os pontos em que se verifique tal dívida contra a parte que tem o ónus da prova. A produção de prova que seja susceptível de convencer da veracidade de um facto invocado, basta, em princípio, para considerar cumprido o ónus da prova. Porém, se existirem no procedimento tributário elementos probatórios em sentido contrário, poderá voltar a gerar-se uma situação de dívida. Neste caso, não se estando perante um caso de prova legal plena, voltará a prevalecer a regra do ónus da prova, devendo a dívida ser valorada processualmente contra quem tem tal ónus da prova.”*, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, L.G.T. – Comentada e Anotada, Op. cit., pág. 360.

⁶⁰ Elisabete Louro Martins, “O ónus da prova no direito fiscal” Wolters Kluwer de Portugal sob a marca Coimbra Editora, Coimbra, 1ª Edição, Julho de 2010, pág. 113 e 114.

poderá recorrer a este sistema subsidiário de avaliação indirecta nas situações descritas nos artigos 87º e seguintes da L.G.T., ou seja, no caso do incumprimento dos deveres de declaração e documentação, por parte do sujeito passivo, no caso do cumprimento daqueles deveres de forma defeituosa e no caso de recusa de colaboração com a administração em prestar esclarecimentos quanto aos elementos apresentados. Quando tal suceder, é à Administração que cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, por contraposição à presunção de veracidade de que gozam as declarações do contribuinte.

A este propósito, destaca-se o Ac. do T.C.A. Norte, de 24/2/2005, processo nº 00165/04,⁶¹ que resulta de recurso da Fazenda Pública da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA relativa ao ano de 1997 e respectivos juros compensatórios e a decisão em causa vem dar-lhe razão. De facto começa por explicar que, *“tal como vem sendo afirmado, de forma reiterada, pela jurisprudência, é à AF que compete o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiciários, cumprindo-lhe por via disso, demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que, o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, cabendo-lhe, por isso, especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e indicar os critérios utilizados na sua determinação, fazendo assentar o volume da matéria colectável presumida em dados objectivos racionais e fundamentados, aptos a inferir os factos tributários, não em meras suspeitas ou suposições. (...) A Administração Fiscal tem, assim, de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, por forma a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua actividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.”*. A decisão em análise, conclui que, a existência de dúvidas de quantificação criadas pelo contribuinte não o podem favorecer, pois tal dúvida é insuficiente, sendo necessária a prova cabal de uma errada quantificação e conclui que a liquidação impugnada não sofre de qualquer ilegalidade.⁶²

⁶¹ Sumário do Ac: *“Não basta para anular a liquidação efectuada na sequência de quantificação da matéria tributável por métodos indiciários a dúvida sobre o critério usado pela A. Fiscal, designadamente a nível de margem de quebras ou desperdícios, sendo necessária a prova positiva da existência de erro, já que as dúvidas ou incertezas sobre quantificação são inerentes à utilização de métodos indiciários, onde o valor encontrado é sempre um valor provável e não um valor exacto e certo.”*

⁶² *“No caso de utilização de métodos indiciários, o próprio método de quantificação, baseado em presunções e estimativas, nunca pode garantir a correspondência entre a matéria tributável quantificada e a realidade, pelo que, pela sua própria natureza, não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre aquela quantificação. No entanto aceitando a lei a utilização de tais métodos como uma forma válida de determinar a matéria tributável que deve servir de base a actos de liquidação, tem de concluir-se que as dúvidas sobre a*

O Ac. T.C.A Norte, de 28/2/2008, processo nº 00330/01, versa sobre a mesma questão, mas com a particularidade de o contribuinte vir alegar que os documentos (facturas/recibos) que titulam pagamentos por prestações de serviços, por si não declaradas, foram preenchidos abusivamente e a assinatura deles constante é falsa. Vejamos, o contribuinte impugnou a liquidação adicional de imposto e respectivos juros, junto do tribunal tributário de primeira instância de Viana do Castelo, com base na omissão de rendimentos provindos de actividade de prestação de serviços para uma sociedade. Perante a extinção do tribunal tributário identificado, o T.A.F. de Braga julgou aquela impugnação procedente e anulou a liquidação impugnada. Para o efeito, considerou que, apesar de o contribuinte não ter logrado demonstrar que tais facturas eram falsas, conseguiu criar dúvida fundada sobre a verificação do facto tributário. A decisão proferida pelo tribunal superior não concorda com a decisão da primeira instância e dá razão ao recorrente, Ministério Público. Para o efeito, remete a sua fundamentação para o Ac. do T.C.A. Norte, de 14/2/2008, processo nº 00308/2009, para concluir que, *“sendo impugnada a liquidação de adicional de IRS efectuada com base na declaração apresentada por uma sociedade relativamente aos pagamentos feitos aos titulares de rendimentos sujeitos a IRS e ao imposto retido (cf art 114 do CIRS, na redacção vigente à data) e na verificação da existência de seis facturas/recibos assinados pelo contribuinte e de que constam ter sido recebidos por ele a título de pagamento por prestações de serviços diversas quantias que não declarou para efeitos de IRS, recai sobre o contribuinte o ónus da prova de que a tais documentos, como alega na petição inicial por que impugnou judicialmente aquela liquidação, apesar de por si assinados, foram abusivamente preenchidos e que não prestou os serviços nem recebeu os montantes neles referidos (...) Não pode considerar-se verificada qualquer dúvida relativamente ao facto tributário ou sua quantificação se da prova produzida em juízo não resulta que os referidos documentos (facturas/recibo) tenham sido assinados “em branco” pelo impugnante, nem que este não prestou serviços à referida sociedade.”* Foi concedido provimento ao recurso.⁶³

No mesmo sentido o Ac. do T.C.A. Norte, de 14/6/2006, processo nº 00397/00, pode ler-se o seguinte: *“Como é sabido e a jurisprudência dos tribunais tributários superiores tem salientado, quando a Administração Tributária recolhe indícios sérios e credíveis de que*

quantificação inerentes à utilização de métodos indiciários não podem ser considerados bastantes para justificar a anulação, pois, se o fossem, todos os actos de liquidação baseados em utilização de tais métodos seriam anuláveis (...) não bastavam, para anular a liquidação baseada em quantificação por métodos indiciários as dúvidas referidas, as que existem necessariamente, mesmo na falta de qualquer prova positiva sobre a existência de erro na quantificação da matéria tributável. Nestas condições, é de concluir que, no caso de utilização de métodos indiciários, só estará perante uma situação de fundada dúvida, para efeitos daquele artigo 121 quando positivamente se prove que tal quantificação é errada, ou pelo menos quando haja indícios de que o seja.” Ac. do STA de 24/4/2002, processo nº 26679 in Ac. do T.C.A. Norte de 24/2/2005, processo nº 00165/04 pág. 5.

⁶³ Ver ainda Ac. do T.C.A. Norte, de 5/5/2005, processo nº 00425/04; E ainda os Acs. do T.C.A Norte, de 6/3/2008, processo nº 00104/01, de 9/3/2006, processo nº 00870/04 e de 16/6/2005, processo nº 01142/04.

determinadas facturas não titulam operações reais cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade da realização das transacções ou da prestação do serviço. No caso dos autos e de acordo com a experiência comum, facturar serviços de mão-de-obra quando não se possuem trabalhadores, não pode deixar de considerar-se como suspeita séria de que a factura não traduz um facto verídico (...) perante estas suspeitas de falsidade, cabia à recorrente o ónus da prova da veracidade das transacções tituladas pelas facturas - prestação de serviços com indicação da sua localização, quantidade, tempo de duração, pessoas que os realizaram etc. Acontece, porém, que a recorrente se limitou a apresentar algumas testemunhas que produziram depoimentos vagos, genéricos e imprecisos que se limitaram a confirmar serviços prestados à impugnante por outras empresas e pagamentos efectuados por cheques emitidos e com dinheiro posteriormente levantado e introduzido em envelopes individuais. (...) Naturalmente que não se pode aceitar que este tipo de prova possa sobrelevar a que consta de documentos de contabilidade e colhidos da própria escrita do contribuinte.”

Destaca-se ainda o Ac. T.C.A. Norte, de 18/9/2008, processo nº 00195/06, resultante de recurso interposto pela Fazenda Pública da decisão que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pelo impugnante, relativamente a liquidação adicional de IRS. A decisão deste tribunal superior, vem anular a sentença proferida em primeira instância e ordenar a baixa dos autos para que seja ampliada e modificada a matéria de facto: “*decorre do processo administrativo apenso que o impugnante foi objecto de uma acção inspectiva referente ao exercício de 2001 e relativa a IRS. No decorrer dessa inspecção a AT verificou constarem da contabilidade do impugnante as facturas 165, 194 e 242 emitidas pela Sociedade Dois Blocos. Relativamente a estas facturas a Administração Tributária constatou que as mesmas foram impressas na Tipografia Eval localizada em Ermesinde sem que tenha havido qualquer requisição do livro de facturas. Constatou ainda que esta sociedade nunca teve pessoal produtivo sendo que as folhas de remuneração relativas à sua actividade indiciam integrar todo um processo simulatório servindo essas folhas como elemento credibilizador das facturas ditas falsas. Efectivamente esta sociedade afirma ter 10 trabalhadores sendo que 7 destes apenas são mencionados uma única vez com dias de trabalho entre os 5 e os 15 dias (...) A emissão de facturas não tem ordem sequencial com datas anteriores à sua impressão na tipografia. Os recibos estão preenchidos com várias caligrafias. (...) Perante todos estes elementos e outros a AF entende ter cumprido com o ónus da prova dos pressupostos que legitimam o uso do seu poder de correcção ao abrigo do artigo 74º da LGT e 23º do CIRC e 32º do CIRS do seu poder de correcção não aceitando que o impugnante tenha cumprido com o seu nos termos do artigo 74º da LGT. Sucede que, todos os factos supra descritos,*

constantes do relatório da AF e da decisão em análise, não foram dados como provados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo, sendo que, daquela decisão não constam as razões pelas quais o juiz a quo desconsiderou aqueles fundamentos e nem as razões pelas quais atendeu à prova testemunhal e documental.”.

Quanto ao assunto exposto, destaca-se ainda o Ac do T.C.A. Norte, de 5/6/2008, processo nº 00077/03, que julgou improcedente o recurso interposto pela Fazenda Nacional, em consequência da procedência de impugnação de liquidação proferida pelo T.A.F. do Porto. Se o contribuinte conseguiu demonstrar a veracidade das facturas, isto é, as operações reais inerentes às mesmas, não pode a Administração Fiscal que fundamentou a liquidação adicional na falsidade das mesmas vir alegar, apenas e só, em sede de recurso, que tais facturas não obedecem aos formalismos do disposto no artigo 35º do CIVA.

E ainda o Ac. do T.C.A. Norte, de 9/11/2006, processo nº00296/04, o qual inova pelo facto de considerar que, apesar do princípio da livre admissibilidade dos meios de prova e da livre apreciação da prova (referido no ponto 2.1 deste trabalho) para que o contribuinte prove que as facturas correspondem a determinadas operações, não bastará por si só a prova testemunhal.⁶⁴ Após uma análise exaustiva dos depoimentos prestados a decisão em causa acaba por concluir que os mesmos não permitem aferir com segurança a prestação de serviços e a dimensão dos mesmos, aliás sugere, outros meios de prova que devem suportar a prova testemunhal, como sendo, contratos, autos de medição, elementos relativos à inscrição na segurança social quer quanto ao empregado quer quanto aos trabalhadores. Com base na insuficiência da prova testemunhal apresentada pelo contribuinte, aquela decisão concede provimento ao recurso e revoga a sentença recorrida, proferida pela primeira instância de Vila Real, na parte em que julgou extinta a instância dada a revogação do acto tributário pela Meritíssima Juiz *a quo*, nos termos do disposto do artigo 130º do C.P.P.T..

Se é à Administração Tributária, quando procede a correcções técnicas/liquidações officiosas das declarações apresentadas, que cabe provar a inexistência de fortes indícios de que as operações inerentes aos documentos contabilísticos não existem na realidade, ao

⁶⁴ Diz-se naquela decisão que, “*porque a liquidação adicional de IRC tem por fundamento a não aceitação de custos declarados pelo contribuinte, compete à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, tendo o juízo da AT assentado na consideração de que às facturas que suportam aqueles custos não correspondem operações realmente efectuadas, haverá de demonstrar a existência de indícios sérios de que as operações referidas nas facturas são simuladas; feita essa prova, compete ao contribuinte demonstrar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de que os montantes referidos naquelas facturas sejam tidos como custos, ou seja, compete-lhe demonstrar a realidade das operações tituladas por aquelas facturas, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade ainda que fundada, pois neste caso o artigo 121 do CPT não tem aplicação, na verdade, o ónus consagrado no art.121, nº1 do CPT, contra a AT (de que a dívida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a AT: in dubio contra fisco) apenas existe quando seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação e não quando, como in casu, é ao contribuinte que compete demonstrar a existência dos factos tributários em que se funda o seu direito.”.*

contribuinte cabe o ónus da prova de que tais operações económicas se realizaram efectivamente.

Como exemplo desta conclusão, refere-se o Ac. do T.C.A. Norte, de 17/3/2005, processo nº 00389/04, que resulta da interposição de recurso da decisão proferida pelo T.A.F. de Viseu que julgou improcedente a impugnação da liquidação de IRC de 1995. Neste caso, a decisão do tribunal superior entende que não se verifica sequer a existência de indícios sérios de que as facturas emitidas não correspondem a operações reais, pois que, o único indício apontado pela Administração Tributária foi a falta de sequência numérica de três facturas, o que, só por si, não representa um “indício sério” nem pode conduzir à conclusão que as facturas em causa não correspondam aos serviços prestados. Por outro lado, esta decisão considerou que a recorrente provou a realização das operações comerciais em causa, através de vários documentos e produção de prova testemunhal. Foi concedido provimento ao recurso, revogou-se a decisão recorrida, julgando-se procedente a impugnação com a consequente anulação da liquidação impugnada.⁶⁵

Ainda quanto ao exposto, destaca-se o Ac. T.C.A. Sul, de 25 /11/2009, processo nº03163/09: *“a repartição do ónus da prova em sede de impugnação judicial, após a entrada em vigor do CPT, em que se situa a presente liquidação adicional, ao vir introduzir um novo preceito – o do artigo 121 e hoje do artigo 100 do CPPT – afigura-se -nos como exprimindo um princípio estruturante do processo contencioso tributário, como do processo administrativo tributário, em que a “fundada dúvida da existência do facto tributário” deve implicar que, a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto”* mas a *“dúvida fundada” a que alude o referido artigo 100º do CPPT, que implica a anulação do acto impugnado, não pode assentar na ausência ou inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante. Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário. Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder dever inquisitório, diligenciar também comprová-los. Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível pelo fundamento daquela dúvida.”*⁶⁶. Conclui-se pelo exposto que, a

⁶⁵ No mesmo sentido surge ainda o Ac. do T.C.A. Norte, de 2/6/2005, processo nº 00394/04 o qual, interposto com os mesmos fundamentos da decisão anteriormente analisada de sentença que julgou improcedente a impugnação judicial de liquidações adicionais de IRC proferida pelo T. A. F. de Viseu, obteve provimento com o mesmo fundamento.

⁶⁶ Perante a sentença proferida pelo M. Juiz do T.A.F. de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação adicional de IRC de 1995 e nestes autos de recurso entende a decisão em análise que, *“cabia à impugnante, ter alegado e provado factos certos e concludentes que infirmassem os concretos indícios recolhidos pela A.T. ou que tivesse vindo fazer a prova da existência daquelas operações subjacentes aos referidos documentos, ou que no caso, haviam ocorrido circunstâncias especiais que levaram a que os mesmos tivessem sido emitidos nos termos em que o foram, mas que os seus montantes consistiam exactamente nos montantes pagos pela mesma na aquisição de tais prestações de serviços. Situação que colocava a impugnante nas melhores condições para o esclarecer e provar, como antes se disse, e que nos termos supra não logrou fazer, e nem sequer colocar em dúvida séria, fundada, mediante a prova testemunhal*

impugnante não conseguiu fazer prova da correspondência das facturas emitidas com a realidade a estas subjacente, sendo que, nem sequer conseguiu criar dúvida séria que tais prestações de serviços não tenham acontecido. O recurso foi julgado improcedente.⁶⁷

No Ac. do T.C.A. Norte, 1/3/2007, processo nº 00027/00, foi concedido provimento ao recurso e julgada improcedente a impugnação judicial, anteriormente julgada procedente em primeira instância pelo T.A.F. de Coimbra decisão esta, da qual se passa a transcrever parte relevante do seu sumário: *“em situações onde a AT produz correcção da matéria colectável declarada por motivo de considerar que facturas documentam custos, em IRC, não correspondentes a operações reais, competindo-lhe reunir e demonstrar factos que, interpretados e apreciados com recurso à regra da experiência, permitam concluir que às facturas visadas não correspondem operações reais, efectivas, uma vez satisfeito este desempenho, passa a impender sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que tais facturas consubstanciam operações realmente efectuadas pela entidade emitente desses documentos e pelos valores nos mesmos inscritos, comprovando desse modo, o sujeito passivo, os custos que contabilizou, não lhe aproveitando a mera criação de dúvida, ainda que fundada a esse propósito.”* e termina com a seguinte conclusão: *“É totalmente contrário a uma boa, recomendável, segura e habitual prática comercial efectuar pagamentos de fornecimentos e/ou serviços na ordem da dezena de milhar de contos e num total superior a uma centena de milhar de milhões de escudos com exclusivo recurso a dinheiro. Integra actuação típica, recorrente, dos casos em que se concluiu pela utilização de “facturas falsas”, que os pagamentos relativos aos valores do IVA inscrito nestas se faça com recurso a meio de pagamento (cheque) capaz de documentar cabalmente e sem margem para recusa das autoridades, ulteriores pedidos de dedução ou reembolso do imposto (IVA) fingidamente liquidado nas facturas.”*

O Ac. do T.C.A. Norte, 3/4/2008, processo nº 00789/04 , que resulta do recurso interposto da sentença do T.A.F. de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRC de 1996, bem como, derrama e juros compensatórios, leva à procedência daquela impugnação, por constar do relatório de fiscalização que não resultam factos indiciadores de simulação de vendas, pelo que, a Administração não conseguiu provar os pressupostos que a legitimam à correcção do IRC, da então impugnante, tendo até em face da correcção operada apelidado a actuação da Administração Fiscal de

arrolada e prestada e perante a existência de fortes e vastos indícios aportados pela fiscalização tributária no sentido da desconsideração de tais facturas/recibos.”

⁶⁷ Ver ainda, Helena Moniz, “ O crime de falsificação de documentos, da falsificação intelectual e da falsidade em documento”, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

ilegal. A decisão proferida pelo tribunal *a quo* deu como provado que, as facturas emitidas eram falsas pois não titulavam, no seu entender, transacções comerciais, porém dos autos não constava qualquer elemento do qual se pudesse retirar tal conclusão.

2.5.3.2 O ónus da prova da culpa em sede de reversão da execução fiscal

Centremo-nos, agora, no caso da responsabilidade por dívidas de outrem e consequentemente, nos artigos 20º, 22º e 23º da L.G.T..

Se no âmbito de uma execução fiscal existir “*fundada insuficiência de bens penhoráveis*”, opera contra o responsável subsidiário a reversão. Isto é, nos termos do artigo 23º, nº 2 da L.G.T., perante a insuficiência de bens do devedor originário, o processo executivo reverte a favor de outro devedor, o devedor subsidiário.

Pelo exposto, conclui-se desde já, o carácter subsidiário, deste tipo de responsabilidade, a qual tem como pressuposto essencial a insuficiência de bens do devedor originário.

O responsável solidário goza do benefício da excussão prévia, sendo que, a reversão no processo de execução fiscal só pode operar depois de esgotados os bens do devedor originário.⁶⁸

Atente-se ainda à previsão do já referido artigo 23º, nº 3 da L.G.T. que estabelece que, perante a impossibilidade de determinar a suficiência dos bens penhoráveis – por não estar definido o montante a pagar pelo responsável subsidiário – o processo de execução fique suspenso, até à completa excussão dos bens do executado.

A reversão, não opera sem mais. Uma vez verificados tais requisitos, a reversão depende de despacho proferido pelo órgão da Administração Tributária que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal e que a ordena. Trata-se de um verdadeiro acto administrativo, do qual deve ser citado o responsável subsidiário, com indicação dos meios e respectivos prazos de defesa.

O artigo 24º da L.G.T. prevê a responsabilidade “*dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos*” incluindo nos mesmos os “*administradores directores e gerentes e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas*”.

⁶⁸ Ver ainda, Vânia Patrícia Filipe Magalhães, “ O (Des)privilégio do Beneficium Excussionis do Responsável Tributário Subsidiário.”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Dezembro de 2007, pág. 1217.

O regime anterior, constante do artigo 13º do C. P. T., na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-lei 154/91 de 23 de Abril dispunha que, “*Os administradores, Gerentes e outras pessoas, que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de gerência a seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*”. A prova da culpa não cabia à Administração Fiscal, mas sim ao revertido, o qual teria que demonstrar a inexistência de culpa, na insuficiência patrimonial que impediu o pagamento por parte da pessoa colectiva dos tributos a que estava obrigada e não a culpa na falta de pagamento.⁶⁹

Sobre os gerentes/administradores recaía uma presunção de culpa na diminuição do património da sociedade – artigo 13º do C.P.T. – pelo que, a estes cabia ilidir tal presunção. Esta presunção de culpa constante do artigo citado foi alvo de várias críticas no que respeita à sua conformidade com a C.R.P., mais concretamente com os princípios da proporcionalidade e proibição do excesso, basilares do sistema fiscal. Com efeito, tais vozes críticas entendem que: “*a inversão do ónus da prova da culpa do gestor seria uma regra injusta porque feriria gravemente os valores subjacentes à ordem jurídica sem que houvesse suficientes interesses dignos de tutela que o justificassem, violando os artigos 2º e 266º, nº 2 da CRP*”.⁷⁰ Esta é a opinião de Diogo Leite Campos que alarga ainda a crítica a esta norma ao entender que a mesma viola ainda o princípio constitucional da capacidade contributiva, pois a inversão do ónus da prova, quanto à inexistência de culpa na diminuição do património da sociedade, representa um “*encargo excessivo (...) transmutando o responsável subsidiário num verdadeiro sujeito passivo subsidiário, violando também o princípio da capacidade contributiva uma vez que os gestores já pagaram o imposto correspondente aos rendimentos auferidos nessa qualidade, pela liquidação de IRS.*”^{71, 72}

⁶⁹ Também no direito fiscal francês, existem casos de presunção de culpa: “*Lorsque ce mode de preuve est utilisé, il constitue une présomption légale qui, conformément à l'article 1352, alinéa 2, du Code Civil “ dispense de toute preuve celui au profit duquel elle existe.” L'administration disposent de cette présomption légale, est donc dispensée de prouver que la déclaration est effectivement inexacte.*” Marc Baltus et Françoise Baltus, “*Quelques anomalies et curiosités das de regime de la preuve en matière fiscale*”, Ed. Liber Amicorum, Bruylant, Bruxelas 2002, pág. 16.

⁷⁰ Sofia de Vasconcelos Casimiro, “*Responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*”, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 91.

⁷¹ Sofia de Vasconcelos Casimiro, “*Responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Op. cit. pág. 95

⁷² “*(...) no tocante a administradores ou gerentes de sociedades em situação deficitária, o ónus de alegação e prova da culpa para a satisfação dos créditos do Estado ou da Segurança Social, passou a caber à Fazenda Nacional e não ao revertido.*” J.A. Seabra de Figueiredo, “*A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na Lei Fiscal.*”, Ed. Vida Económica, Lisboa, 1997, pág. 56.

Actualmente, o artigo 24º da L.G.T., com a redacção do Decreto – Lei nº 398/98 de 17 de Dezembro, Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro e Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro determina que: “*Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estes e solidariamente entre si. a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação. b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável falta de pagamento (...).*”. Do exposto resulta que, no caso previsto na alínea a) da norma transcrita é a Administração Fiscal que tem o ónus de provar que o revertido teve culpa na insuficiência do seu património, por outro lado, no caso previsto na alínea b), da referida norma é ao revertido que compete provar que a falta de pagamento não lhe foi imputável.

O já citado Ac. do T.C.A. Sul, de 29/9/2009, nº 03071/09, esclarece que, é à Administração Tributária que cabe fazer prova da culpa do revertido na insuficiência do património da sociedade, sendo que, quando não o faça a causa será improcedente. Não se conformando com a decisão que julgou improcedente a oposição à execução fiscal, proferida pelo T.A.F. de Loulé, a recorrente veio alegar que: “*Para que a reversão pudesse ocorrer contra o oponente, necessário se tornava que o despacho que a determinou se mostrasse, devidamente, fundamentado, isto é, plasmado a matéria de facto que o determinou quanto a todos os seus pressupostos legais, revelando quais os elementos em que a Administração Fiscal se baseara para concluir, não só pela inexistência de bens penhoráveis à primitiva executada, mas, também, uma vez que a si lhe cabia tal ónus, demonstrativos de que o oponente, para além de gerente de direito, também o fora de facto e que fora por culpa sua que se verificara a inexistência desses bens, para que este, confrontado com tais elementos, os pudesse contraditar.*”. A decisão em análise vem explicar que, face ao exposto, o oponente sempre poderia alegar e provar a existência de bens da executada originária, suficientes para solver a dívida exequenda, “*cujo ónus da prova assim lhe pertencia nos termos do disposto no nº1 do artigo 74º da LGT, tendo em vista infirmar factualidade contrária à apurada em sede do mesmo despacho de reversão, e se o conseguisse, então seria a oposição de julgar procedente, por erro nos pressupostos de facto de tal despacho.*”. O recurso do oponente foi julgado improcedente. Quanto ao recurso da Fazenda Pública, veio este recair sobre a decisão

do tribunal *a quo*, que deu como provado o exercício da gerência de facto até à data de destituição do gerente e não posteriormente. A Fazenda Pública pretende que o oponente seja responsabilizado pelo IRC exequendo durante todo o período de tempo em que o mesmo foi gerente, desde 1/1/2003 a 3/7/2003. A decisão deste tribunal superior vem afirmar que “*a recorrente nenhuma prova veio trazer quanto a esta matéria, antes imputou tal ónus probatório ao próprio oponente, não cumpriu com o ónus probatório que sobre si impendia (...) quanto à dívida cujo facto tributário ocorreu no período da gerência do oponente, pelo que, a causa não pode ser julgada contra si, com o improvimento do recurso e a manutenção da sentença recorrida (...) hoje para as dívidas abrangidas pela alínea a) do artigo 24 (CIRS) se a AT não cumpre com o ónus probatório que sobre si recai de demonstrar que foi por culpa do revertido que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação, não responde por tal pagamento e a oposição não pode deixar de proceder por o mesmo não ser responsável pelo pagamento de tal dívida.*” Pelo que, improcede também este recurso.

2.5.4 Conclusões intermédias

A definição do princípio do ónus da prova difere, no que respeita ao direito processual civil e ao direito processual penal, mas é semelhante no que respeita ao direito processual civil e ao direito tributário.

Esta diferença na definição do princípio advém da diferença da natureza dos processos.

O princípio do ónus da prova impõe-se aos processos “de partes” (nos quais vigora o princípio do dispositivo), ou seja, aos processos em que as partes estejam em pé de igualdade, em que as partes tenham acesso aos mesmos meios probatórios e estabelece a regra basilar do direito probatório, a qual impõe àquele que alegue um direito, a necessidade de provar os factos por si alegados.

Esta obrigação de “fazer prova” dos factos alegados desaparece, caso exista uma presunção legal a favor daquele que invoca o direito. Esta definição do princípio do ónus da prova, não se coaduna com o direito processual penal, no qual este não aparece definido de forma expressa nem é imposto a nenhum sujeito processual.

Sobre o Arguido recai o princípio da presunção da inocência; o ónus probatório, a existir no âmbito do direito processual penal poderá ser entendido como a necessidade da

prova dos factos constantes da acusação (pelo Ministério Público) para que exista condenação.

No direito processual tributário (de natureza e tramitação) semelhante ao processo civil, contribuinte e Administração tributária encontram-se em pé de igualdade. O princípio do ónus da prova recai sobre aquele que invoca o direito, mas há excepções nos casos em que sobre o sujeito processual recai uma presunção legal, como por exemplo da Administração a quem cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, por contraposição à presunção de veracidade de que gozam as declarações do contribuinte. E também o caso do ónus da prova da culpa em sede de reversão, o qual cabe à Administração no que respeita à prova da insuficiência de bens e ao contribuinte, no que respeita à inexistência de culpa pela falta de pagamento dos tributos.

2.6 O princípio do contraditório

2.6.1 O direito processual civil

O artigo 3º do C.P.C. sobre a epígrafe “Necessidade do Pedido de Contradição” determina que *“o tribunal não pode resolver o conflito de interesses que a acção pressupõe sem que a resolução lhe seja pedida por uma das partes e a outra seja devidamente chamada a deduzir oposição (...) o Juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo em casos de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que, de conhecimento officioso, sem que as partes tenham tido o direito de sobre elas se pronunciarem.”*⁷³

Este princípio traduz-se numa imposição de proibição de decisão dirigida ao juiz, perante a qual nenhuma prova pode ser valorada ou nenhuma decisão pode ser tomada sem que as partes tenham tido a oportunidade de sobre estas se pronunciarem.⁷⁴

O princípio do contraditório é indissociável do princípio da igualdade das partes, previsto no artigo 3º - A deste C.P.C.⁷⁵. Na verdade, para que ambas as partes possam litigar

⁷³ Abílio Neto, “C.P.C. Anotado”, 18ª Edição, Ediforum, Lisboa, 2004, pág. 37.

⁷⁴ “O direito a ser ouvido, inequivocamente consagrado no nº 3 do artigo 3º deste Código, não pode ser interpretado nem aplicado, no sentido de permitir ou justificar que a controvérsia entre as partes se prolongue indefinidamente até à exaustão: o direito de resposta tem como limite natural a pronuncia sobre uma questão nova, inconfigurável como um mero ensejo de repetir o já alegado anteriormente.” Abílio Neto, Op. cit. pág. 39.

⁷⁵ “O direito ao contraditório – que é em si mesmo uma decorrência do princípio da igualdade das partes estabelecido no artigo 3º A possui um conteúdo multifacetado: ele atribui à parte não só o direito ao conhecimento de que contra ela foi proposta uma acção ou requerida uma providência e, portanto, um direito de audição antes de ser tomada qualquer decisão, mas também um direito a conhecer todas as condutas

com igualdade, torna-se essencial o conhecimento por ambas de todas as provas indicadas e de todos os argumentos suscitados, com a consequente possibilidade de contra prova e contra argumentação.

2.6.2 O direito processual penal

Também no âmbito do direito Processual Penal, o princípio do contraditório tem extrema relevância. Embora não sendo um processo de partes, este princípio revela-se fundamental na valoração das provas produzidas e encontra-se especificamente previsto no nº 5, do artigo 32º da C.R.P. que, para além de estabelecer a estrutura acusatória do direito processual penal, submete ao princípio do contraditório todos os actos instrutórios e a audiência e julgamento.

O princípio do contraditório, além de estabelecer – ainda que de forma indirecta – a igualdade entre as partes (no âmbito do processo penal, a igualdade entre a acusação e defesa no que respeita à prova, sendo esta apreciada em audiência) impossibilita, ainda, a condenação do arguido com base em elementos de prova que não tenham sido discutidos.⁷⁶

São vários os pedidos de apreciação da conformidade de interpretação de normas legais com este princípio do contraditório dirigidos ao T.C.. Porém, não foi possível encontrar nenhum exemplo jurisprudencial no qual fosse dado provimento ao recurso, sendo que, todos os exemplos que se passam a citar, não obtiveram provimento.

No Ac. do T.C., de 12/3/2009, nº 127/2009, processo nº 987/08, também já referido, os recorrentes alegam a inconstitucionalidade da interpretação dada aos artigos 322º, 343º, nº1, e 345º do C.P.P., quando interpretados no sentido de que: *“ao arguido assistiria o direito a ser ouvido mas nunca a interromper uma qualquer testemunha e nem por isso o seu direito de contraditório fica prejudicado, pois que, findo o depoimento, o Juiz presidente constatada a utilidade da sua audição, se esta for manifestada por aquele ou mais e essencialmente manifestada pelo seu defensor, pode e deve confronta-lo com tal versão.”*. Esta interpretação violaria o princípio do contraditório e as garantias de defesa a este inerentes, constitucionalmente consagradas no artigo 32º, nº 1 e 5 da C.R.P.. A decisão em causa vem afastar a violação do princípio do contraditório, ao afirmar que a decisão recorrida invoca aquele direito de audição dos arguidos, ainda que terminado o depoimento da testemunha. Posteriormente, aquela decisão vem explicar o que entende significar o invocado princípio do

assumidas pela contraparte e a tomar posição sobre elas, um direito de resposta.” M. Teixeira de Sousa: “Estudos Sobre o Novo Processo Civil”, Lex Editora, Lisboa, 1999, pág.46.

⁷⁶ Fernando Gonçalves e Manuel João Alves “Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção” Op. cit. pág.149.

contraditório, da seguinte forma: “*Conforme unanimemente notado pela doutrina (por todos, ver JORGE MIRANDA/RUI MEDEIROS “Constituição Portuguesa Anotada”, Tomo I, pág. 360; JJ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA “Constituição da República Anotada” Vol I, pp 522 e 523) e pela jurisprudência consolidada do T.C., a garantia constitucional do direito ao contraditório visa assegurar que o arguido não possa ser julgado e condenado sem que possa ter tido a oportunidade de se pronunciar sobre a plenitude da prova carreada para os autos e produzida em audiência de julgamento. (...) Este princípio abrange (...) a) o dever e direito de o juiz ouvir as razões das partes (da acusação e a defesa) em relação a assuntos sobre os quais tenha de proferir uma decisão; b) o direito de audiência de todos os sujeitos processuais que possam vir a ser afectados pela decisão, de forma a garantir-lhes uma influência efectiva no desenvolvimento do processo; c) em particular, o direito do arguido de intervir no processo e de se pronunciar e contraditar todos os testemunhos, depoimentos ou outros elementos de prova ou argumentos jurídicos trazidos ao processo, o que impõe designadamente que ele seja o último a intervir no processo; d) a proibição de ser condenado por crime diferente da acusação, sem o arguido ter podido contraditar os respectivos fundamentos.”. A decisão em causa afirma não se vislumbrar, da interpretação dada àqueles artigos, qualquer violação do princípio do contraditório, sendo que, ao conduzir a audiência, o juiz presidente entendeu dar a palavra aos arguidos no final do depoimento das testemunhas, o que veio a suceder em claro respeito por aquele princípio do contraditório.*

2.6.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

No processo judicial tributário, este princípio do contraditório assume relevância no artigo 98º da L.G.T., pois o mesmo confere às partes, iguais faculdades e meios de defesa.

No âmbito do processo de impugnação judicial, o artigo 121º, nº 2 do C.P.P.T. impõe a obrigação de audição do impugnante e do representante da Fazenda Pública. A preterição desta formalidade implica uma nulidade secundária, que deve ser arguida nos termos do artigo 205º do C.P.C..⁷⁷ Na verdade, nulidades “*são quaisquer desvios do formalismo processual seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei, e a que esta faça corresponder – embora não de modo expresso – uma invalidação mais ou menos extensa de actos processuais.*”⁷⁸

⁷⁷ Jorge Lopes de Sousa, “C.P.P.T. Anotado e Comentado” Op. cit., pág. 113

⁷⁸ Manuel de Andrade, “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Coimbra, 1979, página 176 in Op cit. pág. 684.

No Ac. do S.T.A., de 11/3/2009, processo nº 01032/08, segundo o qual a junção aos autos do processo administrativo impõe a sua notificação às partes, sob pena de violação do princípio de contraditório, pelo que está vedado ao juiz o conhecimento imediato do pedido, antes que o recorrente pudesse pronunciar-se sobre as provas constantes daquele processo administrativo. Caso contrário, estaremos perante uma nulidade secundária. Este Ac. vem ainda identificar o recurso jurisdicional, como o sendo, o momento tempestivo para aquela arguição, uma vez que os recorrentes desconheciam até à prolação da sentença aquela omissão de notificação.

No Ac. do T.C.A. Sul, de 28/4/2009, processo nº02774/08, os recorrentes entendem que, a decisão recorrida violou o princípio do contraditório, pelo facto de não lhes ter sido dada a possibilidade de se pronunciarem sobre documentos e pareceres junto aos autos, assim como sobre a decisão de extinção da instância e inutilidade superveniente da lide que recaiu sobre os mesmos. A decisão do tribunal superior, ora em análise, tem o mesmo entendimento sobre a questão e vem explicar que, a violação do princípio do contraditório se enquadra no artigo 201º, nº 1 do C.P.C., sendo evidente a sua influência no exame e decisão da causa. Por outro lado, explica ainda que, por se tratar de uma nulidade secundária, a mesma será sanada, caso não seja arguida atempadamente nos termos do disposto nos artigos 201º e 205º do C.P.C.. Porém, aquela decisão entende que, o recorrente não arguiu o vício em causa, atempadamente, tendo-o feito simultaneamente com o requerimento de interposição de recurso e no prazo para aquele efeito. Ora, *“o artigo 205 nº 1 do C.P.C. conjugado com este nº 1, do artigo 153, do mesmo Código estabelece a regra de que, as nulidades secundárias não praticadas na presença dos interessados devem ser arguidas no prazo de 10 dias, a contar do seu conhecimento ou do momento em que aqueles poderiam delas conhecer se actuassem com a devida diligência (...) tratando-se de uma nulidade resultante da omissão de uma notificação que deveria ter sido efectuada antes da sentença e não uma nulidade própria da sentença, ela deveria ser arguida no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão, perante o Tribunal que proferiu a decisão, só podendo ser feita perante o tribunal de recurso se o processo tiver sido expedido ao Tribunal Superior antes de ter expirado o prazo de arguição perante o Tribunal recorrido.”* Com base neste entendimento, a decisão em causa não conhece a arguida nulidade.

2.7 Conclusões intermédias

A definição e aplicação do princípio do contraditório ao direito processual civil, penal e tributário é idêntica e tem como função a colocação das partes em situação de igualdade. Esta situação de igualdade diz respeito ao conhecimento do processo e à oportunidade de pronúncia, pelas partes quanto às questões suscitadas.

No que respeita ao princípio do contraditório, chamamos a atenção para o facto de o mesmo não representar uma excepção às regras de tramitação impostas ao processo pelo princípio da preclusão, pois muitas vezes as partes praticam actos que a lei não prevê sob a égide deste princípio do contraditório, actos estes feridos de nulidade nos termos do artigo 201º do C.P.C.. No âmbito do processo civil e tributário (por aplicação subsidiária) o facto de a tramitação processual de alguns processos especiais não prever mais do que dois articulados, não impede as partes de exercerem de forma cabal o princípio do contraditório no início da audiência, como acontece nas acções especiais para cumprimento de obrigações pecuniárias, no processo sumaríssimo ou, na oposição à execução.

2.8 O princípio da oficiosidade e o princípio do inquisitório

2.8.1 O direito processual civil

No direito processual civil, o princípio da oficiosidade e do inquisitório ganharam relevância com a reforma de 1996 do C.P.C.. Esta reforma reforçou os poderes de direcção do processo pelo juiz, ao ampliar os seus poderes de iniciativa na descoberta da verdade e no suprimento da falta de pressupostos processuais.⁷⁹

A letra do artigo 265º do C.P.C., sob a epígrafe, “*Poderes de Direcção do Processo e Princípio do Inquisitório*”, estabelece, no seu nº1 que, “*iniciada a instância cumpre ao Juiz providenciar pelo andamento regular e célere do processo promovendo oficiosamente as diligências necessárias ao normal prosseguimento da acção e recusando o que for impertinente ou meramente dilatatório.*”.

A referida reforma de 1996 criou mecanismos que permitem ao juiz sanar irregularidades processuais, por exemplo, excepções dilatórias. “*Do elenco de excepções dilatórias susceptíveis de sanção destacam-se as seguintes: a) a falta de personalidade judiciária das sucursais, agências, filiais ou delegações, que pode ser sanada mediante a*

⁷⁹ Ver ainda, António Montalvão Machado “O Dispositivo e os Poderes do Tribunal à luz do Novo Código de Processo Civil”, 2ª Ed., Almedina Coimbra, Coimbra, 2001.

intervenção da administração principal e a ratificação ou repetição do processado - artigo 8º, b) o suprimento da coligação ilegal, através da oportunidade dada aos Autores de indicarem qual a pretensão que pretendem ver apreciada, quando se constate inexistir conexão objectiva entre os pedidos cumulados – artigo 31 –A – ou quando o Juiz determine separação de causas inicialmente cumuladas – artigo 31 – 4º; sanção em algumas circunstâncias da própria legitimidade singular passiva, através do recurso à figura do litisconsórcio eventual ou subsidiário – artigo 31 – B”⁸⁰.

Este princípio não se resume a uma mera possibilidade de sanar irregularidades, antes cria um “poder dever” para o juiz de passar a providenciar officiosamente, isto é, independentemente da vontade das partes, pelo suprimento das excepções dilatórias susceptíveis de sanção. Veja-se, neste sentido, o artigo 265º, nº 2 do C.P.C., “*O Juiz providenciará mesmo officiosamente pelo suprimento das excepções dilatórias susceptíveis de sanção.*”⁸¹

Todavia, este “poder dever” não se esgota no suprimento das insuficiências processuais: o seu cariz inovador assenta sobretudo na prova e estende-se a outros preceitos do C.P.C. – para além do nº 3, daquele artigo 265º – de que é exemplo o artigo 552º, nº 1 (também do C.P.C.) e que prevê a prestação de depoimento de parte por determinação do juiz.

Segundo o entendimento vertido no Ac. do S. T. J., de 20/4/ 2004, no Processo nº 033474, apesar de o depoimento de parte ser o meio processual destinado à obtenção de confissão, o juiz não ficará limitado aos factos constantes de depoimento e objecto da confissão, mas antes a todos os elementos resultantes de tal depoimento, valorando-os segundo o princípio da livre apreciação da prova.

Também o artigo 645º do C.P.C. sob a epígrafe, “*inquirição por iniciativa do Tribunal*”, determina que: “*Quando no decurso da acção haja razões para presumir que determinada pessoa não oferecida como testemunha, tenha conhecimento de factos importantes para a boa decisão da causa, deve o Juiz ordenar que seja notificada para depor.*”. Em contraposição com a anterior redacção, tínhamos que: “*Quando se reconheça, pela inquirição, que determinada pessoa, não oferecida como testemunha tem conhecimentos importantes para a decisão da causa, pode o Tribunal notifica-la para depor*”; a substituição da palavra “poder” pela palavra “dever” no que concerne à actuação do juiz tem como

⁸⁰ Abílio Neto in “C.P.C. Anotado” pág. 265.

⁸¹ Veja-se ainda que: “*O despacho do Juiz no sentido de convidar as partes ao aperfeiçoamento dos articulados é um despacho obrigatório nos termos do nº 2 do artigo 508 do CPC – “o juiz convidará as partes”. Assim, a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreve gera nulidade do despacho saneador proferido pelo juiz pois a inactividade do juiz vai influir no exame ou na decisão da causa (artigo 201 CPC).*” Elizabeth Fernandez e Marco Carvalho Gonçalves “Direito Processual Civil Declarativo” Casos Práticos (Sugestões de Resolução), Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2005, pág. 187.

consequência o facto de, presentemente, aquela inquirição ser considerada um “poder dever” e não um mero reflexo do poder discricionário.

É o pedido da parte, que impulsiona e dá origem ao processo, contudo a introdução destes novos preceitos processuais faz com que sejam as partes a dominar o processo e que, por outro lado, o tribunal passe a assumir um papel mais activo e direccionado ao alcance da verdade material⁸², ou seja, “*alcançar a justa composição do litígio, que é, em derradeira análise o fim último de todo o processo.*”⁸³

O artigo 264º, nº 3, sob a epígrafe “Princípio do Dispositivo” estipula que serão considerados na decisão os factos essenciais à procedência das pretensões formuladas ou, das excepções deduzidas que sejam complemento ou concretização de outros que as partes hajam oportunamente alegado e resultem da instrução e discussão da causa, desde que a parte interessada manifeste vontade de deles se aproveitar e à parte contrária tenha sido facultado o exercício do contraditório.

Somos da opinião que o juiz pode substituir-se às partes e introduzir na causa factos novos e essenciais que, completando ou concretizando os alegados pelas partes nos articulados, se tornem patentes na instrução e discussão. Para que esses factos possam ser considerados, é necessário que se verifique o circunstancialismo de a parte interessada manifestar vontade de deles se aproveitar e que seja facultado o exercício do contraditório à outra parte.

Mais uma vez, perante o que foi dito, resta relembrar que o processo civil é e será um processo de partes, como se lê no Preâmbulo do DL 329-A/95, procedeu-se “(...) a uma ponderação dos princípios do dispositivo e da oficiosidade, em termos que se consideram razoáveis e adequados”. Assim, não deixou de se considerar o princípio dispositivo como um dos princípios basilares do processo civil, não se consagrando o princípio inquisitório de forma pura, ou seja, na livre investigação judicial dos factos em busca da verdade material.⁸⁴

⁸² Em comentário ao artigo 2404 do Código Civil de 1967: “O juiz deve apoiar a decisão na prova feita pelas partes. Só às partes incumbe trazer ao processo os factos que fundamentam ou baseiam a sua pretensão, é lógico que a elas também incumba fazer a prova dos factos, sabido como é que facto que não está provado é facto sem valor para quem o invocou, e que a prova é ou tem por função a demonstração da verdade ou da realidade dos factos alegados em juízo.”, Luiz Lopes “ Dos poderes de instrução do juiz em Processo Civil”, Coleção Scientia Iuridica, Livraria Cruz – Braga, 1968, pág. 17.

⁸³ Abílio Neto, Op. cit. pág. 348.

⁸⁴ Ver ainda José João Baptista, “Processo Civil I – Parte Geral e Processo Declarativo”, 8ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 74 a 81.

2.8.2 O direito processual penal

No que respeita ao direito processual penal, não se pode falar do princípio do inquisitório, tal como anteriormente definido, mas antes do princípio da investigação ou da descoberta da verdade material. Tal significa que, o tribunal, na busca para encontrar a verdade material, não se deve limitar aos elementos que lhe são fornecidos pela acusação, ou por outros sujeitos processuais. Note-se que este princípio da investigação não é incompatível com um processo de estrutura acusatória: *“o princípio da investigação vale no direito processual penal português vigente sem exceções ou mesmo limitações de tomo; e vale, anote-se, tanto para o juiz na instrução contraditória e no julgamento, como para o MP ou quaisquer entidades encarregadas da instrução preparatória. No entendimento de certos autores, porém, deverá apontar-se ao princípio uma tripla limitação, derivada: a) da concorrência do princípio da acusação; b) do princípio da legalidade dos meios de prova; c) da exclusão do conhecimento privado do juiz.”*⁸⁵ Como exemplos concretizadores do princípio da investigação temos, entre outros, a alínea b) do artigo 119º do C.P.P., que comina com nulidade a falta de promoção do processo pelo Ministério Público e o artigo 340º do C.P.P., segundo o qual o tribunal deve ordenar oficiosamente, ou a requerimento, a produção de prova cujo conhecimento se reporte essencial à descoberta da verdade, sendo que caso não o faça, mais uma vez a referida cominação é a nulidade, nos termos da alínea d), do nº 2, do artigo 120º do C.P.P., *“a omissão posterior de diligências que pudessem reputar-se essenciais para a descoberta da verdade.”*

2.8.3 O processo de impugnação judicial e o processo e execução fiscal

No âmbito do processo tributário, o princípio do inquisitório tem as mesmas implicações supra referidas. Além da prova arrolada ou requerida pelas partes, o juiz deverá, *motu próprio*, dentro dos limites da matéria alegada pelas mesmas, ordenar a realização das diligências necessárias à descoberta da verdade material.⁸⁶

Este princípio aparece igualmente no artigo 99º da L.G.T.: *“O tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer. Os*

⁸⁵ J. Figueiredo Dias, “Direito Processual Penal”, 1ª Ed., Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pág. 148.

⁸⁶ *“Criaram-se tribunais fiscais ou independentes com competência plena para julgar actos tributários, mesmo a constitucionalidade das leis de impostos. E começou-se a exigir aos juizes que fossem um pouco mais do que simples aplicadores da lei (como, apesar de tudo, ainda continuam a querer ver-se); mas alguém que descobre a justiça dentro da lei.”* Diogo Leite de Campos, “As três fases de princípios fundamentantes do Direito Tributário”, Op. cit. pág. 65.

particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil. Todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objecto do processo.”.

Também o artigo 13º do C.P.P.T., sob a epígrafe “Poderes do Juiz”, enquadra nestes poderes a realização de diligências que o mesmo considere necessárias à descoberta da verdade, senão vejamos: “*Aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhe seja lícito conhecer (...) As autoridades e repartições públicas são obrigadas a prestar as informações que o juiz entender necessárias ao bom andamento dos processos.”.*

O Ac. S.T.A. de 30/9/2009, processo nº 0350/09, entendeu que o Meritíssimo Juiz, *a quo*, desrespeitou os princípios da oficialidade e do inquisitório, princípios estruturantes do processo judicial tributário. Neste caso, não foi junto aos autos o documento comprovativo da existência de outro processo, onde se discutia a mesma situação tributária; apenas com a notificação da sentença, teve o recorrente conhecimento daquele lapso. O Ac. em análise entende que, perante aquela omissão, deveria o Meritíssimo Juiz *a quo* ter notificado o recorrente para juntar aos autos o documento em falta. Esta falta de notificação representa uma nulidade insanável, com influência no exame e decisão da causa, nos termos do disposto no artigo 201º do C.P.C.. Foi acordado conceder provimento ao recurso e, perante a nulidade identificada, anular toda a tramitação processual posterior aos articulados, baixando os autos ao tribunal recorrido para se proceder à realização de diligências de prova necessárias à descoberta da verdade.

O Ac. do S.T.A. de 4/3/2009, processo nº 0111/09, explica que, da conjugação do disposto nos artigos 13º e 14º do C.P.P.T., não decorre que o juiz esteja obrigado à realização de todas as diligências que as partes tenham requerido. O critério aferidor da realização de tais diligências cabe ao tribunal que, no seu livre arbítrio, deve determinar as que se reportam necessárias ao apuramento da verdade.

O Ac. do S.T.A. de 19/11/2008, processo nº 0473/08, vai também no sentido de afastar o carácter peremptório da realização de diligências probatórias pelo tribunal. No caso em apreço, ficou decidido que, no âmbito de providência cautelar de suspensão de eficácia do acto administrativo, fica afastado o dever de realização das provas requeridas, se é a própria requerida (parte na providência cautelar identificada) a afirmar que as mesmas se destinam a afastar o alegado “*periculum in mora*”. Tal deverá acontecer quando o Tribunal entender,

com base num juízo de facto baseado em regras de experiência comum que, mesmo que se provem os factos que se visam demonstrar com tais diligências, tal “*periculum in*” *mora* nunca será afastado.

2.8.4 Conclusões intermédias

Centramo-nos agora no direito processual civil para concluir que, o supra referido “poder dever” do juiz em sanar irregularidades ou excepções dilatórias, ou até em determinar a inquirição oficiosa de uma testemunha não indicada pelas partes, resultante deste princípio do inquisitório e da oficiosidade, apesar de definido como um “poder dever”, continua a ser apenas um poder e muito pouco um dever. Infelizmente, são escassas as decisões judiciais que testemunham o cumprimento pleno do princípio da oficiosidade e do inquisitório. Entendemos que, o cumprimento de tais princípios por um juiz activo, no processo, poderia por fim a querelas processuais e dar relevância ao direito substantivo, em detrimento da resolução de questões processuais pouco relevantes, o que importaria a resolução célere dos litígios.

2.9 O princípio da aquisição processual

2.9.1 O direito processual civil

No C.P.C. aparece sob a epígrafe “provas atendíveis”, no seu artigo 515º. Segundo esta norma, “*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.*”⁸⁷

Este princípio determina que todos os elementos que cheguem aos autos, por qualquer meio, passem a fazer parte integrante dos mesmos e possam ser valorados, ainda que contra os interesses dos autores da junção: “*Os materiais (afirmações e provas) aduzidos por uma das partes ficam adquiridos para o processo. São atendíveis mesmo que favoráveis à parte contrária. Quanto ao seu outro aspecto o princípio traduz-se na comunidade das provas. Desta comunidade deriva que a parte não pode renunciar às suas provas uma vez produzidas – embora delas possa desistir antes disso.*”⁸⁸

⁸⁷ Abílio Neto, Op. cit. pág. 737.

⁸⁸ “Noções Elementares de Processo Civil”, Manuel de Andrade, pág. 357 in C.P.C. Anotado”, Abílio Neto, pág. 737, Ediforum 18ª Edição, 2004.

2.9.2 O direito processual penal

No direito processual penal, este princípio relacionado com a prova tem a mesma definição referida supra, pelo que, no que respeita à jurisprudência proferida no ano de 2009, destaca-se o Ac. do T.C., de 28/4/2009, nº194/2009, Processo nº162/09, no qual se suscita a inconstitucionalidade do artigo 188º, nºs 1,3,e 4 do C.P.P., segundo a interpretação do recorrente, *“deverá sempre o juiz ouvir a escutas pessoalmente, mesmo as sugeridas pelos OPC, ou ler as passagens ou resumos feitas pelos mesmos, por forma a fazer depender a aquisição processual da prova assim obtida (de) um “crivo” judicial quanto ao seu carácter não proibido e à sua relevância. O que não deve é autorizar a transcrição das sessões sugeridas pelos OPC, sem as ouvir, pessoalmente, ou de outra forma, espelhada nos autos, tenha tido conhecimento do conteúdo das sessões que mandou transcrever e destruir.”*. Numa primeira fase, o tribunal decide não conhecer a questão da inconstitucionalidade invocada, pois entende que a mesma carece de natureza normativa, uma vez que entende não aparecer identificada, com precisão, *“uma interpretação normativa dotada de generalidade e abstracção que se considere desconforme com normas ou princípios constitucionais, limitando-se o recorrente a questionar (...) o comportamento processual dos intervenientes processuais, designadamente dos juízes de instrução, no âmbito da interceptação das conversações telefónicas; e depois porque o critério normativo indicado no requerimento de interposição de recurso, como integrando o objecto desta primeira questão, não coincide com o critério normativo efectivamente aplicado, como ratio decidendi, no Ac. recorrido.”*. Após reclamação dos recorrentes, o tribunal superior manteve a posição adoptada e considerou que o artigo 188º nº1,3 e 4 não foi interpretado da forma invocada pelo recorrente, pelo que, inexistindo tal interpretação, não haverá que apreciar a conformidade dessa interpretação com a lei fundamental.

2.9.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

Também neste tipo de processos, o princípio de aquisição processual implica a utilização, na tomada de decisão, de todo o material probatório que chegue aos autos, independentemente da parte que indicou e mesmo contra os interesses desta.

A título de exemplo, refere-se o Ac. do T.C.A. Sul, de 12/1/ 2010, processo nº 03687/09; neste discute-se se o oponente desempenhou de facto as funções de gerente, para que, como responsável subsidiário pelos tributos, possam os seus bens ser arrestados. Conclui aquela decisão que o processo contém os elementos necessários que legitimam o chamamento de oponente/recorrido como responsável subsidiário aos autos de execução; por um lado, verifica-se a insuficiência do património da sociedade e, por outro, este oponente admite ter efectivamente exercido o cargo de gerente da mesma nos períodos de constituição da dívida. Decide-se assim, com base no princípio da aquisição processual e nos elementos carreados para os autos, independentemente de a Administração Tributária não ter conseguido fazer prova dos elementos constantes do artigo 24º da L.G.T.. Diz-se para o efeito que: “*Trata-se do princípio da aquisição processual, segundo o qual, só interessa saber o que está provado, e não quem o provou.*”. Esta decisão tem ainda a particularidade de conter um voto vencido cuja discordância reside, precisamente, no alcance deste princípio da aquisição processual. Segundo o entendimento exposto naquela declaração de voto, o princípio da aquisição processual não é suficiente para dar como provada a gerência de facto daquele oponente/recorrente, o qual até admitiu aquela gerência situada temporalmente e de acordo com a sentença recorrida após meados de 2004, contrariamente à falta de qualquer indicação temporal, constante desta decisão superior.

2.9.4 Conclusões intermédias

Este princípio da aquisição processual é de extrema importância no que respeita ao direito probatório. Ao incorporar no processo todas as provas relevantes e ao valorar as mesmas, ainda que de forma desfavorável à parte que as indicou, este princípio contribui de forma isenta para a descoberta da verdade material e concretiza de forma isenta o princípio da igualdade.

Vejamos ainda que tal princípio exige às partes uma reflexão acrescida no que respeita à escolha das provas que pretendem ver produzidas e as quais serão valoradas segundo o princípio da livre apreciação da prova.

3 Os Meios Admissíveis de Prova

3.1 O procedimento e o processo tributário

O Procedimento Tributário desenvolve-se através da actividade dos órgãos administrativos tributários. O artigo 71º da L.G.T. determina que “*a direcção da instrução cabe, salvo disposição legal em sentido diferente, ao órgão da administração tributária competente para a decisão.*”. Nesta fase instrutória do procedimento, aqueles órgãos administrativos tributários reúnem nos autos os elementos probatórios relevantes à tomada de decisão.

No que respeita aos meios admissíveis de prova é também a L.G.T., no seu artigo 72º que estabelece que “*o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito.*”. A livre admissibilidade dos meios de prova surge ainda, no artigo 50º do C.P.P.T., da seguinte forma: “*No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares.*”. Embora a redacção deste artigo, pelos exemplos de diligências de prova que contém, possa sugerir uma total abrangência dos meios de prova em todos os procedimentos tributários, tal não acontece na realidade. Como veremos, em certos procedimentos apenas se admite a produção de prova documental. Um desses procedimentos é o procedimento de reclamação graciosa, definido no artigo 68º do C.P.P.T., como aquele que visa a anulação total ou parcial de actos tributários. A limitação da produção de prova à via documental aparece no artigo 69º, alínea e), do C.P.P.T.. Todavia, esta norma ressalva a possibilidade de o órgão instrutor ordenar outras “*diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material.*”. Esta possibilidade conferida ao órgão instrutor de realizar, officiosamente, as diligências de prova que considere indispensáveis à descoberta da verdade material é um exemplo expressivo do princípio do inquisitório e da officiosidade já estudado.⁸⁹

⁸⁹ “(...) o órgão instrutor poderá não realizar as diligências requeridas se as considerar desnecessárias para apuramento dos factos que interessam para a decisão, sem prejuízo de a legalidade da sua decisão ser contenciosamente controlável e, por isso, poder em impugnação contenciosa anular-se a decisão procedimental se se entender que deixaram de ser realizadas diligências necessárias para o apuramento de factos que interessam à decisão.” Op. cit. “C.P.P.T.” – Jorge Lopes de Sousa, pág. 415.

No que respeita ao processo judicial tributário, nomeadamente de impugnação⁹⁰, os artigos 115º a 119º do C.P.P.T. estabelecem a admissão dos meios gerais de prova com a exposição das regras subjacentes a cada um daqueles meios. O artigo 115º, nº 4, adianta o regime da impugnação da genuinidade dos documentos; o artigo 116º refere-se a pareceres técnicos e à prova pericial; os artigos 118º e 119º referem-se à prova testemunhal.

As normas respeitantes à prova testemunhal, reguladas nos artigos referidos e a propósito do processo judicial de impugnação, são subsidiariamente aplicáveis ao processo de oposição fiscal nos termos do disposto no artigo 211º, nº1 do C.P.P.T. e que determina a sua aplicação após a contestação, como se verá no capítulo dedicado ao estudo da prova testemunhal.

Quanto aos meios de prova documental e pericial, constantes do artigo 115º, nº 4 e 116º do C.P.P.T., o seu regime tem como aplicação subsidiária o regime de prova constante do C.P.C., nos termos do artigo 2º do C.P.P.T. e, em consequência, as suas limitações são as mesmas que constam daquele regime, como se verá no capítulo seguinte e nos últimos capítulos deste trabalho, respeitantes a cada um dos meios de prova referidos: testemunhal, documental e pericial, no processo civil, penal e tributário.^{91, 92}

O artigo 115º do C.P.P.T. estabelece a admissibilidade dos meios gerais de prova⁹³ no processo tributário. Nestes meios gerais de prova inclui-se a prova documental, a prova testemunhal, a prova por confissão e a prova pericial.

Apesar de o artigo 50º do C.P.P.T. determinar que, na fase instrutória, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos e necessários ao correcto apuramento dos factos, o certo é que (como referido) existem certos procedimentos que

⁹⁰ “No direito português obedecendo a um esqueleto formal e substancial diferente de outras legislações, a instrução do processo tem um sentido técnico restrito, que a confina à instrução probatória. (...) Esta função típica da prova – demonstração da realidade dos factos - tanto pode reportar-se, na terminologia legal, no conceito da doutrina e até na linguagem corrente, à actividade das partes, do tribunal ou de terceiros, como referir-se aos elementos objectivos capazes de proporcionarem tal demonstração. (...) A demonstração da realidade de factos desta natureza, com a finalidade do seu tratamento jurídico, não pode visar um estado de certeza lógica, absoluta, sob pena de o direito falhar clamorosamente na sua função essencial de instrumento de paz social e de realização de justiça entre os homens. A prova visa apenas, de acordo com critérios de razoabilidade essenciais à aplicação prática do Direito, criar no espírito do julgador um estado de convicção, assente na certeza relativa do facto. No processo de impugnação judicial são admitidos os meios gerais de prova.” Hélder Martins Leitão, “Da impugnação judicial de acordo com o novo código de processo tributário”, 2ª Edição, Ecla Editora, Porto, 1991. pág. 126.

⁹¹ No que respeita à prova no procedimento tributário, no ordenamento jurídico espanhol, Palao Taboada afirma que: “(...) la actividad de la Administración en el procedimiento de liquidación es una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico. (...) lo cierto es que la Administración cuando aplica la ley impositiva, no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que comprueba (acerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman.” Palao Tabuada, in “La naturaleza de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios”, Diego Marín – Barnuevo Fabo, FISCO, nº 74/75, Jan e Feb de 1996, Ed Lex, Año VIII, pág. 57.

⁹² Ver ainda, Parte III, “Il diritto di difesa nel processo tributario” Carmine Pepe “La tutela costituzionale del diritto di difesa (Nei giudizi contro la P.A.)”, Casa Editrice dott. António Milani, 2006, pág 215 a 255.

⁹³ O mesmo sucede no direito tributário francês: “Pour établir l’existence et le montant de la dette d’impôt, l’administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun” – Marc Baltus et Françoise Baltus “Quelques anomalies et curiosités das de regime de la preuve en matière fiscale” Op. cit. pág. 9.

admitem apenas o recurso à prova documental, como é o caso do procedimento da reclamação graciosa.

Apesar da grande abrangência dos meios de prova que se encontram à disposição dos contribuintes e não obstante o já estudado princípio do inquisitório que impõe um dever da prática de actos processuais essenciais à descoberta da verdade, o certo é que, esta livre admissibilidade dos meios de prova encontra-se limitada, tal como sucede no C.C., aos casos em que o próprio legislador estabelece a necessidade de produção de prova através de determinados meios, em relação a factos determinados.⁹⁴

Referimo-nos, a título de exemplo, ao artigo 392º do Código Civil que estabelece, por um lado, a admissibilidade geral da produção de prova testemunhal e por outro, limita-a aos casos em que a lei não a proíbe...

Nos artigos seguintes, designadamente no artigo 393º e 394º do C.C., são estabelecidas mais algumas limitações ao princípio da admissibilidade dos meios gerais de prova, como sendo, o caso de a declaração negocial ser reduzida a escrito ou necessitar de ser provada por escrito, pelo que, para prova dos factos constates daquela declaração, não é admitida a prova testemunhal. O recurso à prova testemunhal também não é admitido quando o facto estiver plenamente provado por documento ou, por outro meio com força probatória plena. É também inadmissível a prova testemunhal se a mesma tiver como objecto a prova de convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo de documentos autênticos ou particulares mencionados nos artigos 373º a 379º do C.C..

3.2 Conclusões intermédias

O estudo dos meios de prova no procedimento tributário permitiu concluir que o princípio do inquisitório, estudado no capítulo anterior, funciona como um limite ao próprio limite dos meios gerais de prova, na medida em que, não obstante determinados procedimentos limitarem a prova a produzir à prova documental, a tutela efectiva dos direitos dos contribuintes fica protegida com a possibilidade daquele órgão instrutor providenciar a realização das diligências que repute necessárias à descoberta da verdade, sendo a sua decisão de acção ou omissão, quanto à realização de tais diligências, passível de ser sindicada.

⁹⁴ No que respeita aos procedimentos cautelares comuns: “*Nada obsta a que os procedimentos possam ser decididos apenas com base na prova documental, se esta, por vontade das partes ou por entendimento do Juiz, se mostrar suficiente para aferição dos requisitos legais necessários ao decretamento da medida cautelar. Se outras circunstâncias ocorrerem, cabe ao juiz agendar a produção de outras provas, dentro das seguintes balizas colocadas pelo legislador: a) Admissibilidade, em abstracto, de todos os meios de prova legítimos; b) Limitação dos meios de prova às necessidades do caso concreto e ao objectivo da celeridade, c) Liberdade de investigação por parte do juiz.*” António Santos Abrantes Geraldes, “Temas da Reforma do Processo Civil”, III Volume, 3ª Edição, Editora Almedina, Coimbra, 1994, pág. 223 e 224.

O objectivo do presente capítulo, no que concerne à prova no processo tributário, foi tentar sistematizar o tratamento e localização dos meios admissíveis de prova constantes do C.P.P.T, o que nos levou a concluir que o regime probatório judicial tributário, no que concerne à prova pericial, testemunhal e documental é idêntico ao regime probatório processual civil, para o qual aquele C.P.P.T remete expressamente através do artigo 2º do C.P.P.T..

4 O Processo de Impugnação Judicial e o Processo de Execução Fiscal

4.1 Alguns limites ao princípio da admissibilidade geral dos meios de prova

No âmbito do processo tributário, existem presunções legais que representam verdadeiros limites à admissibilidade geral dos meios de prova. Antes de passarmos à análise de decisões judiciais, que de uma maneira geral versam sobre a “in”constitucionalidade destas limitações ao recurso aos meios gerais de prova, é inevitável definirmos não só o conceito de “capacidade contributiva”, mas também a articulação deste princípio com as já referidas presunções legais em matéria tributária, estas também um limite aos meios de prova quando, por si só, não são ilidíveis, isto é, quando não admitem prova em contrário.

Curiosamente, o conceito de capacidade contributiva não aparece expressamente consagrado na lei fundamental, sendo indissociável do princípio da igualdade fiscal,^{95, 96} que se encontra reflectido nos artigos 103º e 104º da C.R.P., os quais consagram os princípios estruturantes do sistema fiscal português.⁹⁷

O princípio da capacidade contributiva foi, recentemente, referido por Saldanha Sanches na sua última obra “Justiça Fiscal”, da seguinte forma: “*o princípio do benefício ou da equivalência, como critério da justiça na distribuição da carga fiscal, não pode por isso ser abandonado por conduzir à situação ilógica de fazer recair a maior tributação sobre aqueles que devem ser beneficiados pela despesa do estado. Ele vai ser abandonado, criando um consenso constitucional sobre o princípio da capacidade contributiva como critério da repartição justa da carga fiscal, porque a natureza rigorosamente unilateral do imposto não apenas apela ao princípio da capacidade contributiva, como repele o próprio princípio da equivalência.*”⁹⁸. Este autor vem explicar que tributar, de acordo com a capacidade contributiva, significa tributar de acordo com o rendimento auferido por cada um dos cidadãos/contribuintes, pelo que, concretiza da seguinte forma este princípio: “*uma possível concretização do princípio da capacidade contributiva pode ser a igualdade do sacrifício na repartição dos encargos tributários: perante um certo quantum que deverá ser coberto pelas*

⁹⁵ Quanto ao princípio da igualdade ver ainda Ac. do T.C., de 16/4/96, nº 574/ 96, processo nº 358/95 in Eduardo Paz Ferreira “Jurisprudência Fiscal Constitucional”, Volume I, Tomo II, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1997, pág. 1369.

⁹⁶ Quanto ao princípio da capacidade contributiva ver ainda Américo Fernando Brás Carlos “ Impostos – Teoria Geral”, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 134.

⁹⁷ Sobre a tributação do rendimento ver ainda, Glória Teixeira “Tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional” Livraria Almedina, Coimbra, Novembro de 2000.

⁹⁸ J.L. Saldanha Sanches, “Justiça Fiscal”, Ed. Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010, pág. 25.

*prestações coactivas dos sujeitos passivos, o sacrifício sentido por cada um dos contribuintes deverá ser tendencialmente o mesmo.”*⁹⁹

Na conformidade do que aqui se expôs, concluímos que a referida igualdade de sacrifício, no que respeita ao pagamento dos encargos tributários, deixa de existir quando se impõe ao contribuinte uma obrigação de pagamento de tributos, calculada com base não em rendimentos, efectivamente, auferidos mas antes através de uma presunção legal.

Destacamos o Ac. do T.C., de 14/10/2003, nº 452/2003, processo nº 273/03, como exemplo de decisão na qual se discutiu a possibilidade de as presunções legais que não admitem o recurso a determinados meios de prova, poderem ser declaradas inconstitucionais, por violação do artigo 20º da C.R.P.. Vejamos, perante a procedência de impugnação judicial por parte do sujeito passivo, veio o representante da Fazenda Pública interpor recurso para o S.T.A., alegando que a presunção a que se refere o artigo 7º, nº4 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares¹⁰⁰ é uma presunção ilidível, *iuris tantum* e não *iuris et de iure*, sendo que, a não admissão dos meios de prova para além dos que se referem no nº5, do mesmo artigo 7º, ou seja, a não admissão de prova documental ou testemunhal traduz-se numa violação do artigo 20º da C.R.P. e, por conseguinte uma restrição do direito de acesso aos tribunais. A decisão do S.T.A. entendeu que “*As presunções iuris tantum admitem prova em contrário. Todavia não pode daí inferir-se que tal prova poderá ser feita de qualquer meio quando a lei especifica ao caso aplicável explicita quais os meios de prova que poderão ser usados para afastar tal presunção. A ser assim teria de considerar-se como não escrito o nº 5 do artigo 7º do CIRS, cabendo perguntar quais os motivos pelos quais o legislador o elaborou. Se o legislador elaborou uma norma específica para o efeito tal não pode deixar de ser entendido no sentido de não pretender que a ilisão se fizesse por qualquer meio de prova.*”. Após sucessivas confirmações da procedência da impugnação judicial, o processo identificado chega ao T.C. com fundamento na inconstitucionalidade do artigo 7º, nº 4 e 5 do Código de IRS, por violação do artigo 20º e 18º, nº 2 e 3 da C.R.P., quando interpretado no sentido de vedar a produção de prova testemunhal e documental no processo de impugnação judicial. A recorrente pretende ainda que o T.C. aprecie a inconstitucionalidade do sentido

⁹⁹ J.L. Saldanha Sanches, “Justiça Fiscal” Op. cit. pág. 32 e 33.

¹⁰⁰ Ver Ac. referido: “o artigo 7º, nº 4 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que, na Redacção anterior à lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro, dispunha que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, de prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, se presumem feitos a título de lucros ou adiantamentos. Tal presunção só poderia ser ilidida, nos termos do nº 5, do citado artigo 7º do Código de IRS, com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento da Direcção Geral dos Impostos, não sendo admissíveis outros meios de prova, como a prova documental ou testemunhal (...) tendo em conta estas normas concluiu-se: se aquela elisão pudesse ser feita por qualquer meio de prova admissível em direito, então não fazia sentido aquele normativo, já que não teria qualquer utilidade porque bastaria aplicar os princípios sobre a prova constantes do Código Civil. O que acontece é que o legislador quis estabelecer taxativamente meios de prova especiais e mais rigorosos tendo em vista acautelar o cumprimento das normas fiscais e evitar a fuga ao fisco o que, através da simples prova testemunhal ou documental, seria mais fácil.”

interpretativo dado por aquele tribunal ao artigo 7º, nº 4 e 5 do CIRS “*enquanto ao não admitir a produção de prova testemunhal dentro dos meios processuais indicados no nº 5 do mesmo artigo e entre os quais cabe o processo de impugnação judicial (artigos 120º do Código de Processo Tributário e 102 do C.P.P.T.), converte a presunção iuris tantum estabelecida no nº 4 numa presunção juris et de iure, e viola o princípio da capacidade contributiva*”¹⁰¹ com assento nos artigos 104, nº 12 e nº 13 da CRP.”. No que concerne à última inconstitucionalidade invocada, vem a decisão do T.C. afirmar que, já por várias vezes, foi chamado a debater a questão, da conjugação da articulação entre as presunções estabelecidas em matéria tributária e o princípio da capacidade contributiva; com efeito, identifica o Ac. 26/92 in Ac do TC, 21º Vol, pág. 151, nº 620/99, nº 621/99 in Ac do TC, Vol 45 pág. 345 e 353 respectivamente, os quais “*sem embargo de considerarem a fixação da matéria colectável “um elemento estruturante da obrigação tributária, integrando nessa medida, o núcleo fundamental do conjunto de matérias cobertas pelas normas constitucionais de âmbito fiscal”, não é constitucionalmente vedado tributar rendimentos presumidos.*”. Na fundamentação que apresenta, a decisão em causa começa por explicar que a presunção estabelecida no nº 4, do artigo 7º, do CIRS na redacção anterior à Lei nº 30G/ 2000, não é uma presunção inilidível. A comprová-lo está o facto de ser o próprio nº 5 do mesmo artigo a estabelecer o diversificado conjunto de meios através dos quais se pode ilidir aquela presunção; entende aquela decisão que os meios identificados são suficientes para que se não possa falar numa restrição “desproporcionada ou irrazoável” de meios de prova susceptíveis de converter aquela presunção. Desta forma, conclui que as normas em causa não restringem o direito de acesso aos tribunais, previsto no artigo 20º da Constituição.^{102, 103, 104}

Vejamos agora uma decisão em sentido inverso, o Ac. do T.C., de 22/1/2008, nº 24/2008, processo nº 813/07; nos autos de derrogação de sigilo bancário¹⁰⁵ identificados, o Magistrado do Ministério Público junto do T.A.F. de Coimbra vem interpor recurso da decisão daquele tribunal, proferida a 26 de Junho de 2007 e que decidiu julgar materialmente

¹⁰¹ A incidência e a repartição dos “impostos fiscais” deverá fazer-se segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (na formulação clássica de Teixeira Ribeiro, “A justiça na tributação” in Boletim de Ciências Económicas” vol XXX, Coimbra 1987, nº 6 in Ac. 452/2003 do T.C. in <http://tribunalconstitucional.pt>.

¹⁰² No que respeita à discussão da conjugação, entre as presunções inilidíveis e o princípio da capacidade contributiva destacamos, ainda, o Ac. do T.C., de 29/4/1997, nº 348/97, processo nº 63/96. Nesta decisão o T.C. julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, consagrado pelo artigo 13º da C.R.P. o já extinto imposto de capitais, que presumia de forma inilidível que perante a presença de um contrato de mútuo, o mesmo seria oneroso e “*produtor de determinado montante de rendimentos*” O T.C. considerou que, a impossibilidade de ilidir estas presunções de rendimentos originava uma discriminação infundada dos seus titulares.

¹⁰³ Ver ainda José Casalta Nabais, “Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva” Anotação ao Ac. nº 348/97, Processo nº 63/96, Fisco, nº 84/85, Setembro/ Outubro de 1998, Ano IX.

¹⁰⁴ Na anotação ao Ac., em análise, defende-se ainda a inconstitucionalidade de tal norma por violação do princípio da capacidade contributiva, pois permite a tributação sem qualquer base que justifique a sua incidência, sendo que, ao estabelecer uma presunção inilidível da existência de rendimentos, impede a prova por parte do contribuinte, da sua insuficiência económica.

¹⁰⁵ Ver ainda “Penhora de Depósitos Vs Sigilo Bancário (ou de como os Credores poderiam “ficar a ver navios”) Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 8 de Abril de 1997, Elizabeth Fernandez, Scientia Iuridica, Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Tomo XLVI, números 268/270, Julho a Dezembro de 1997, pág. 350 a 364.

inconstitucional, por violação do artigo 20º da C.R.P., a norma do artigo 146 B, nº 3 do C.P.P.T., na parte em que estatui que os meios de prova “*devem revestir natureza exclusivamente documental*”, o que impede o recurso à prova testemunhal, tendo sido admitida a inquirição da testemunha arrolada.

Para fundamentar a não aplicação do artigo 146º B, nº 3, do C.P.P.T., aquela decisão vem explicar que, nestes autos de recurso interpostos nos termos do artigo 89º A, da L.G.T, o contribuinte alega factos que, além de prova documental, carecem de outro tipo de prova, pois este pretende provar que a 17 de Março de 2003, adquiriu um veículo automóvel na Alemanha, sendo que, para o efeito, o seu pai transferiu para a referida conta bancária a quantia referente ao preço de tal veículo e esta transferência gerou uma presunção de rendimentos superiores aos auferidos. Aquela decisão entende que “*a efectiva garantia de acesso ao direito e aos Tribunais importa a “ consagração de um verdadeiro direito de prova” e “ a eliminação de disposições especiais que (...) limitassem o tipo de meios probatórios admissíveis.*”. Porém, esta decisão chama a atenção para o facto de esta garantia efectiva de acesso ao direito não significar a consagração constitucional de um sistema de prova livre, pois que, como refere a lei ordinária, consagra várias limitações ao exercício do direito de defesa, no que concerne ao limite dos meios probatórios, tendo por vezes fundamento em razões adjectivas, como é o caso do artigo 364º e 393º do C.C..

A decisão da primeira instância afasta estas razões de celeridade, ao explicar que a decisão daquele recurso deve ser proferida no prazo de 90 dias, o que significa que a inquirição de uma testemunha não é incompatível com aquele prazo; por outro lado, oferece como exemplo, os inúmeros processos urgentes (recurso de decisão de órgão de execução fiscal, arrolamento e arresto), nos quais é admitida a inquirição de testemunhas. Explica ainda que, no direito processual tributário, a oportunidade da admissão deste meio de prova (testemunhal) deverá ser concretamente ponderada pelo juiz, o qual através de “*um juízo de prognose sobre a necessidade da mesma*” poderá ou não dispensar a sua produção e conclui com a seguinte afirmação: “*a própria administração fiscal, não está, neste tipo de procedimento condicionada por tais limites já que o seu instrutor poderá utilizar todos os meios de prova legalmente previstos e que sejam necessários à decisão, tal como ouvir o contribuinte ou outras pessoas envolvidas e juntar as respectivas declarações reduzidas a escrito ao processo instrutor fundamentando assim a decisão a proferir a final (artigo 72º da LGT, 50º do CPPT e 55º do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária).*”. A decisão do T.C., em análise, refere que o Ac. nº 646/2006, publicado no Diário da República, II Série, de 8 de Janeiro de 2007 e o Ac. nº 681/2006, de 12 de

Dezembro de 2006, processo nº 372/2006, apreciaram já a questão idêntica à discutida no caso em apreço, “*de acordo com o nº 3 do artigo 89-A, verificadas as situações que conduzam à avaliação indirecta da matéria colectável, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito, sendo que (nº 4 desse artigo), se não efectuar essa prova, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º (que cura da determinação da matéria tributável por métodos indirectos) que permitem à administração tributária fixar rendimento superior (...) da decisão de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos constante deste artigo cabe recurso para o Tribunal Tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente.*”. Posteriormente, aquela decisão apresenta o seguinte paradoxo: não é possível ao contribuinte apresentar prova testemunhal destinada à comprovação de factos que afastam a aplicação da avaliação indirecta, mas é sobre o contribuinte “*que recai o ónus de demonstrar que a declaração de rendimentos que apresentou corresponde à realidade ou que outra foi a fonte das “manifestações de fortuna” evidenciadas*” não obstante “*entendeu o legislador, com a norma em apreço, que os elementos de prova a carrear pelo contribuinte no sentido de infirmar a “presunção” decorrente de tais “manifestações” somente poderiam ser apresentadas desde que revestissem a natureza documental.*”. De seguida, aquela decisão vem indagar sobre os motivos que estiveram na escolha do legislador, no que respeita à proibição da prova testemunhal constante daquele normativo, e conclui que, não só as declarações dos contribuintes são apresentadas em suporte papel, como também os próprios documentos, em comparação com o depoimento prestado por uma testemunha, apresentam uma maior fiabilidade, sendo que, perante um processo com tramitação de processo urgente, o mesmo não se compadeceria com as delongas inevitáveis e inerentes à recolha de depoimentos das testemunhas. A decisão do T.C. não nega que o legislador fiscal dispõe de discricionariedade no que respeita à determinação de factos que “*condicionam a invocabilidade de determinados factos sujeitos a tributação ou das causas de abatimento ou dedução à matéria colectável, quer dos meios de prova ainda que “tarifada” das circunstâncias que atestam a seriedade de plausibilidade das declarações.*”. Para justificar este poder discricionário, esta decisão vem citar Miguel Teixeira de Sousa, da seguinte forma “*o direito de acesso à justiça comporta indiscutivelmente o direito à produção de prova*” o que, “*não significa, porém, que o direito subjectivo à prova implique a admissão de todos os*

meios de prova permitidos em direito, em qualquer tipo de processo e relativamente a qualquer objecto do litígio ou que não sejam possíveis limitações quantitativas na produção de certos meios de prova (por exemplo, limitação a um número máximo de testemunhas arroladas por cada parte). Bastará percorrer as normas de direito probatório constantes do Código Civil ou do C.P.C. para verificar que há diversas proibições de utilização de certos meios de prova cuja constitucionalidade nunca foi posta em causa. Em muitos casos a inadmissibilidade, estabelecida pela lei, de prova testemunhal tem como fundamento o juízo do legislador sobre as graves consequências de um testemunho inverídico, dada a especial fiabilidade desse meio probatório. Tais casos de inadmissibilidade têm, porém, natureza excepcional e hão-de ter uma justificação racional.”¹⁰⁶. Não obstante o entendimento vertido, a decisão em causa vem defender que o direito de acesso à justiça, integra o direito de o interessado “produzir a demonstração dos factos que, na sua óptica, suportam o “direito” ou o interesse que visa defender pelo recurso aos Tribunais, o problema que se põe há-de residir na formulação de um juízo que pondere se o legislador, ao editar a norma em análise, respeitou proporcionada e racionalmente, aquele direito na vertente em questão, em termos de conduzir a que, para a generalidade de situações, o interessado se não veja constricto à impossibilidade de uma real defesa dos seus direitos ou interesses em conflito.”. A resposta a esta questão, dada pela decisão em apreço é negativa e justificada com a seguinte transcrição: “O direito à tutela judicial efectiva, (...) sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á, sobretudo, quando a não observância... de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu direito de alegar (e, acrescentar-se-á agora, de provar), daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses.”¹⁰⁷ e conclui que, “(...) perante as 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. E, nesse contexto, a solução legislativa que isso consagre não pode deixar de considerar-se como desproporcionada e afectadora do direito consagrado no nº1 do artigo 20º da Lei Fundamental, pois que

¹⁰⁶ No mesmo sentido Ac. do T.C. nº 86/88 em Diário da República II Série de 22 de Agosto de 1988.

¹⁰⁷ C.R.P. Anotada, Gomes Canotilho e Vital Moreira, 3ª Ed, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, pág. 163.

*totalmente preclude uma apreciação e valoração dos factos invocados como consubstanciadores da pretensão deduzida em juízo.”*¹⁰⁸

O Ac. n° 646/2006, Processo n° 748/2006, do T.C., (já referido) surge em virtude da interposição de recurso obrigatório pelo Ministério Público, junto do T.A.F. de Coimbra, e em virtude de a sentença proferida, pela Meritíssima Juiz *a quo*, ter considerado inconstitucional, o artigo 146° B, n° 3, do C.P.P.T., por violação do artigo 20° da C.R.P. e na medida em que impõe que a prova a produzir tenha natureza exclusivamente documental. A decisão deste tribunal vem dar razão à Meritíssima Juiz *a quo* e apoiar a sentença proferida em primeira instância, na medida em que julgou inconstitucional, por violação dos artigos 20°, n°1, em conjugação com o artigo 18° n°1 da Lei Fundamental, a norma constante da parte final do artigo 146° B, n° 3, do C. P. P. T. aprovado pelo Decreto-Lei n° 433/99 de 26 de Outubro, quando aplicável por força do disposto artigo 89-A, n° 8, da L.G.T., na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível. Para fundamentar a decisão proferida, cita o Ac. n° 187/2001, publicado na II Série do Diário da República, a 26 de Junho de 2001, nestes termos: “*a própria verificação jurisdicional da existência de uma inconstitucionalidade, por violação do princípio da proporcionalidade por uma determinada norma, depende justamente de se poder detectar um erro manifesto de apreciação da relação entre a medida e os seus efeitos, pois aquém desse erro deve deixar-se na competência do legislador a avaliação de tal relação, social e economicamente complexa.*”. No caso em análise, considera ser necessária a produção de prova testemunhal, sendo que, a limitação em causa “*redunda 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°1 do artigo 20° da Constituição.*”¹⁰⁹

Também o S.T.A. se pronunciou várias vezes sobre esta questão¹¹⁰. Muito recentemente, pelo Ac. do S.T.A. de 14/7/2010, processo n° 0549/10, na sequência de um recurso interposto por dois contribuintes, do despacho da Direcção de Finanças do Porto que

¹⁰⁸ No mesmo sentido e no que respeita à inconstitucionalidade da mesma norma, refere-se o Ac. do T.C., de 12/12/2006, n° 681/2006, Processo n° 372/06;

¹⁰⁹ Ver Ac. referido: “*Como refere Miguel Teixeira de Sousa (As partes, o objecto e a prova na acção declarativa, 1995, 228) “ o direito de acesso à justiça comporta indiscutivelmente o direito à produção de prova. E, ainda segundo esse mesmo autor, tal “ não significa, porém, que o direito subjectivo à prova implique a admissão de todos os meios de prova permitidos em direito, em qualquer tipo de processo e relativamente a qualquer objecto de litígio ou que não sejam possíveis limitações quantitativas na produção de certos meios de prova (por exemplo, limitação a um número máximo de testemunhas arroladas por cada parte). Bastará percorrer as normas de direito probatório constantes do Código Civil ou do C.P.C. para verificar que há diversas proibições de utilização de certos meios de prova cuja constitucionalidade nunca foi posta em causa”. “Em muitos casos, a inadmissibilidade, estabelecida pela lei, de prova testemunhal tem como fundamento o juízo do legislador sobre as graves consequências de um testemunho inverídico, dada a especial fiabilidade desse meio probatório. Tais casos de inadmissibilidade têm, porém, natureza excepcional e hão-de ter uma justificação racional.”*

¹¹⁰ No que respeita ao ano de 2008, destaca-se o Ac. n° 0433/08 de 9 de Outubro de 2008, o qual determinou que, “*Em processo de oposição à execução fiscal, o juiz, ao abrigo do disposto no artigo 114° do C.P.P.T., pode proferir despacho a dispensar, por desnecessária, a inquirição de testemunhas arroladas, no âmbito dos seus poderes de livre apreciação.*” e o Ac. n° 0436/08 de 6 de Novembro de 2008 no mesmo sentido do Ac. anteriormente citado.

fixou, através de métodos indirectos, o rendimento tributável, decidiu aquele Supremo Tribunal que o art. 146.º B, n.º 3, do C.P.P.T. “*ao restringir os meios de prova (a apresentar nesse tipo de recurso) à prova documental está ferido de inconstitucionalidade material por ofensa ao princípio do direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4 da C.R.P.)*”. Na sequência do que atrás se expôs, este tribunal decidiu que, “*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 tomando inviável ou inexecutável o direito de acesso aos tribunais*”.

É ainda necessário destacar, o Ac. do S.T.A., de 19/3/2009, n.º 0135/09, o qual também considerou inconstitucional o artigo 146º B, n.º 3 do C.P.P.T., na parte em que determina que os elementos de prova que acompanham a petição inicial devem revestir natureza documental. Nestes autos de derrogação do sigilo bancário, a recorrente interpôs recurso da decisão proferida pelo T.A.F. de Braga, que julgou improcedente o recurso interposto da decisão do Director-Geral dos Impostos e que autorizou o acesso directo às suas contas e documentos bancários. Na verdade, vem a recorrente arguir a nulidade da decisão proferida, pelo facto de a Meritíssima Juiz *a quo* ter proferido a sentença sem inquirir as testemunhas arroladas pela recorrente e sem proferir despacho interlocutório no qual se encontre a justificação de tal decisão, não tendo, sequer, aguardado pelos documentos que a mesma protestou juntar. A decisão deste tribunal superior, ora em análise, vem explicar que o artigo 114º do C.P.P.T. não impõe ao juiz a realização de todas as diligências de prova requeridas, mas antes aquelas que se reportem essenciais ao apuramento da verdade; a omissão de pronúncia ocorrida não constitui qualquer nulidade susceptível de influir no exame ou decisão da causa e constitui antes, erro de julgamento. Para justificar a inconstitucionalidade daquela norma legal, a decisão em análise remete para a decisão do T.C. no Ac. n.º 646/06 de 28/11/2006 (já aqui citado por duas vezes) “*no caso dos autos a recorrente alega que não dispõe de outro meio de prova que não a testemunhal e, mesmo, documental, para tentar demonstrar o que invoca na sua petição de recurso. Ou seja, que não utilizou facturas falsas, não incorrendo assim, na prática do crime em matéria tributária (...) e que o por si declarado corresponde à verdade (...) constata-se que se revela manifesta a necessidade de produção de prova testemunhal e documental requerida, já que constituem meios de prova idóneos e bastantes para a prova*

*dos factos alegados. Deste modo, a realização de tais meios de prova não configuraria um acto inútil.”*¹¹¹

Veja-se, ainda, o Ac. do T.C.A. Norte, de 7/7/2005, processo nº 00023/03, o qual surge em consequência da interposição de recurso de despacho interlocutório, em processo de execução fiscal, que indeferiu a produção de prova testemunhal oferecida pelo recorrente. A decisão, em causa, vem confirmar esta decisão de indeferimento com o seguinte argumento: *“Embora o Tribunal tenha, em princípio, de admitir todos os meios de prova que as partes ofereçam, posto que em processo tributário são admitidos todos os meios gerais de prova (artigo 134 CPT ou artigo 115º do CPPT, pode recusar-se a sua produção caso exista determinada norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou caso julgue que tais provas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias em face da causa de pedir delineada na petição. Portanto o direito à prova no procedimento e no processo tributário existe e é objecto de uma tutela muito forte, mas não constitui um direito absoluto, pois que, o legislador ordinário estabeleceu limites e indicou critérios precisos de restrição do uso de meios de prova em relação a factos determinados, como acontece com o artigo 392º do Código Civil. A prova do pagamento de contribuições ou impostos apenas se pode efectuar através da via documental, não podendo essa prova ser feita por testemunhas face ao preceituado nos artigos 395 e 393 do Código Civil entre si conjugados, sabido que as obrigações tributárias se constituem pelo acto tributário da liquidação, o qual é obrigatoriamente reduzido a escrito por força do disposto no artigo 122 do CPA e que, por isso, tanto ele como os respectivos actos extintivos (como é o pagamento) necessitam de ser provados através do respectivo documento escrito, razão por que a prova tem que ser feita através de um dos documentos referidos no artigo 94º do CPPT.”*

Em sentido contrário surgiu o Ac. do STA de 15/11/2000, recurso nº 25481 que considerou serem admissíveis como prova de ajudas de custo efectuadas a trabalhadores por conta de outrem qualquer meio admissível de prova.¹¹²

¹¹¹ Com referência ao princípio do inquisitório, supra mencionado cita-se o Ac. do S.T.A. de 21/10/2009, processo nº0583/09: *“Apresentando o contribuinte como prova de pagamentos feitos a um empreiteiro por trabalhos por este realizados num imóvel apenas o comprovativo de cheques (únicos documentos na sua posse) é legítimo que a AF não aceite, como comprovativo daquele pagamento, os referidos cheques. As despesas devem ser documentadas através de factura/ recibo. Porém, e na decorrência do princípio do inquisitório, a AF pode exigir ao contribuinte outras provas e efectuar, face a tal princípio, as diligências tendentes a demonstrar a afectação de tais pagamentos àquela finalidade. No limite, pode efectuar uma inspecção à escrita do empreiteiro, diligência que está vedada ao contribuinte. O princípio do inquisitório situa-se a montante do ónus da prova.”*

¹¹² *“(…) não sendo imprescindível que sejam emitidos boletins de itinerários com conteúdo semelhante aos previstos para os funcionários públicos”*; “C.P.P.T. Anotado e Comentado” Jorge Lopes de Sousa, Op. cit., pág. 823.

4.1.1 A Prova testemunhal e o artigo 114º do Código de Procedimento e Processo Tributário

A jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos, quer do Norte quer do Sul, tem versado sobre a impossibilidade da produção de prova testemunhal, nos casos em que exista uma norma legal que proíba o recurso àquele determinado meio de prova. A este propósito, referimos o Ac. do T.C.A. Norte, de 14/7/2005, processo nº00019/03, que resulta de recurso interposto da sentença, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal para cobrança coerciva de dívida de contribuições à Segurança Social, por si apresentada, e do despacho interlocutório proferido pelo T.A.F. do Porto que indeferiu a produção de prova testemunhal arrolada. A Meritíssima Juiz *a quo* decidiu que, em face da natureza da matéria invocada (pagamento), não havia necessidade de produção de prova testemunhal, pelo que, sem mais delongas, conheceu imediatamente do pedido. A decisão do tribunal superior, ora em análise, não censura esta decisão da primeira instância “*essa decisão não merece qualquer censura, já que, por um lado, o Juiz pode e deve aferir da necessidade de produzir prova em face da materialidade fáctica alegada e, por outro lado, as questões colocadas na oposição não são, efectivamente susceptíveis de prova testemunhal (...) a prova do pagamento de contribuições ou impostos apenas se pode efectuar através da exibição do documento comprovativo ou por um título de anulação, conforme tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência*”¹¹³ (...) *a prova do pagamento das contribuições à Segurança Social só podia ser feita pela exibição do correspondente documento comprovativo da entrega nos Cofres do Estado da importância em questão, designadamente pela fotocópia do conhecimento da dívida do imposto e do recibo nele aposto pelo respectivo serviço da Segurança Social, sabido que a prova de quitação não pode ser negada ao devedor que efectua o pagamento de seu débito, pois sem ele o devedor poderá ficar sujeito a exigência de novo pagamento (...) Tal prova, exigidamente documental, não pode, pois, ser substituída pela testemunhal, dado o disposto nos artigos 392º e 393, nº 1 e 395º do Código Civil, sabido que os créditos tributários se constituem pelo acto de liquidação, o qual é obrigatoriamente reduzido a escrito (isto é, documental) e que, por isso, tanto ele como os respectivos actos extintivos (como é o pagamento) necessitam de ser provados por via documental, não podendo a respectiva prova ser feita por testemunhas.”*^{114, 115, 116}

¹¹³ Acs. do TCA de 6/7/99, Processo nº 904/98 de 19/11/02, Processo 6651/02 de 1/7/03 e Processo nº 321/03 e de 31/5/05, Processo 590/05 in Ac. do T.C.A. Norte, de 14/7/2005, nº00019/03, pág. 5.

¹¹⁴ No mesmo sentido, surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 20/10/2009, processo nº 03012/09, o qual vem determinar que, “*em sede de IVA para provar o direito à dedução do imposto apurado em certo período, ou para provar que certas operações (vendas) beneficiam do imposto à*

Por outro lado, surgem outros acórdãos que, apesar de não imporem a produção de prova com recurso a prova documental, vêm considerar que a prova testemunhal arrolada depende da sua necessidade para a decisão da causa, sendo a mesma apreciada segundo juízos de aferição do julgador.

Vejam os, o Ac. do T.C.A. Sul, de 29/7/2009, processo nº 03077/09, cujo sumário explica que *“a produção de prova testemunhal arrolada está dependente da sua necessidade para a decisão da causa, segundo o juízo de aferição do julgador, pelo que não constitui uma formalidade legal vinculadamente imposta; Assim, a não produção de prova testemunhal, ao abrigo do disposto nos artigos 113 e 114 do CPPT, não integra qualquer nulidade secundária, antes é susceptível de consubstanciar erro de julgamento, na medida da deficiência do juízo valorativo que a dispensou.”*. Nestes termos, caso a decisão não fundamente os motivos pelos quais prescinde da inquirição, poderá ocorrer, no entendimento daquela decisão, um vício de fundo (e não de forma como pretende a recorrente ao invocar a nulidade), pelo que, a forma de reagir não deverá versar sobre o despacho que se limite a prescindir da prova testemunhal, mas antes da decisão final, *“que se mostre inquinada, na sequência daquela de não inquirição de testemunhas, por erro de julgamento quanto à matéria de facto.”*

De facto, a jurisprudência tem entendido que, a decisão que dispense a produção de prova testemunhal, na medida em que a mesma se afigure imprescindível à decisão a proferir, configura erro de julgamento e não qualquer vício de forma. Nesse sentido, destacam-se dois Acs. do T.C.A. Sul, 28/10/2009, processo nº 02799/08, e o de 19/5/2009, processo nº 03003/09. O Ac. nº 03003/09 vem explicar que: *“A falta de inquirição de testemunhas arroladas não consubstancia vício de forma, seja por omissão de pronúncia, na medida em*

taxa zero, a mesma só pode ser efectuada pelas pertinentes facturas ou documentos equivalentes, passadas na forma legal, emitidas pelos vendedores dos bens ou prestadores de serviços; E tal ónus probatório cabe ao sujeito passivo do imposto quando é este que invoca os factos neles evidenciados como constitutivos do seu direito à anulação da liquidação, atendo o critério da disponibilidade e da facilidade probatória em que tal ónus assenta.”. No recurso interposto da sentença proferida pelo T.A.F. de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida, veio, a recorrente alegar a realização de vendas com países em que a taxa de IVA era a zero, no mês de Dezembro de 2000 e que a sua contabilidade não reflectia aquelas vendas em virtude de o “bug” do ano 2000 que terá avariado o seu sistema informático. Não obstante afirmar que tais vendas constam das facturas passadas, a recorrente nunca juntou aos autos tais documentos, sendo que, os mesmos nem sequer constam do Anexo L relativo a tal período, tendo a recorrente no quadro das operações com o exterior apenas indicado compras. Perante a falta de junção destes documentos e sendo que, os mesmos não constam dos autos, não pode a recorrente ver deduzido no imposto a pagar o imposto nelas suportado, ou o imposto que nas vendas a países africanos fosse zero desconsiderado na base tributária do mesmo e como tal constarem das facturas emitidas nos termos do artigo 35º. nº 5 do CIVA. A recorrente não efectuou tal prova que era sua, nos termos do artigo 74º, nº1 da L.G.T.. Foi negado provimento ao recurso e confirmada a sentença proferida.

¹¹⁵ Ainda no que respeita à falta de inquirição de testemunhas temos o Ac. do T.C.A. Sul, de 15/4/2008, processo nº 01599/07 do qual se transcreve parte do sumário: *“ Não assiste razão ao recorrente quando afirma que lhe foi coarctado o direito da inquirição das testemunhas, pois que o tribunal considerou desnecessária a inquirição das testemunhas e ele não reagiu a isso, quando foi notificado, sendo que, tal inquirição se mostrava desnecessária, pois que os autos continham prova documental suficiente, para a decisão da causa, não se descortinando que prova pretendia fazer com a audição das testemunhas sendo que, para a prova dos suprimentos a mesma devia ser feita, através de documentação escrita , e que constasse da contabilidade.”*

¹¹⁶ Ainda no mesmo sentido surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 6/2/2007, processo nº01597/07, o qual vem referir o conceito de documentos “fiscalmente relevantes”, tendo a impugnante alegado que reinvestiu as verbas resultantes da alienação de um imóvel, a prova testemunhal não é apta a demonstrar tais factos, pois a prova do reinvestimento e a sua quantificação só poderão ser provados através de documentos fiscalmente relevantes.

*que se não está perante qualquer “questão” nos termos e para os efeitos do artigo 660 n.º 2 do CPC, seja enquanto nulidade secundária, de acordo com o artigo 201.º do mesmo diploma legal” e acaba por concluir que a decisão recorrida, ao optar por não atender à produção de prova testemunhal indicada na petição inicial para aferir da veracidade dos factos invocados na petição inicial, padece não de nulidade, mas antes de erro de julgamento. Com efeito, apesar de a recorrente ter invocado o vício de forma de omissão de pronúncia, pelo facto de a Meritíssima Juiz *a quo* por um lado não ter inquirido aquelas testemunhas e por outro não ter proferido decisão na qual fundamente os motivos daquela não inquirição, a mesma decisão entende que não estamos perante um vício de forma pois não estamos perante uma “questão” de acordo com o estatuído no n.º 2 do artigo 660.º do C.P.C. Questões seriam todas as pretensões formuladas pela parte e submetidas à apreciação do tribunal. Aquela decisão vem ainda explicar que, quando muito, poderíamos estar perante uma nulidade secundária, cuja arguição seria já extemporânea pelo facto de não ter sido arguida no prazo de 10 (dez) dias após o seu conhecimento. Na verdade, o artigo 114.º do C.P.P.T. determina que é o juiz que tem a faculdade de, segundo “juízos de oportunidade pessoais”, poder dispensar a produção de prova testemunhal arrolada, pelo que, a não inquirição de testemunhas – uma vez que é a própria lei que permite ao juiz dela prescindir – não constitui qualquer nulidade, pelo que conclui que “o que ocorrerá, a nosso modo de ver, não será nenhum vício de forma mas de fundo consubstanciado em erro de julgamento que inquinará o valor doutrinal da decisão proferida sem que tenha o apoio da prova prescindida; Por isso que, a nosso modo de ver, por norma, o recurso a interpor pela parte que se sinta prejudicada, não será do despacho (ou ausência dele) judicial que se limite a prescindir da produção de prova testemunhal, mas antes da decisão subsequente que se mostre inquinada, na sequência daquela de não inquirição de testemunhas por erro de julgamento quanto à matéria de facto.”.*

No primeiro dos Acs. proferidos, a recorrente, não se conformando com o duto despacho proferido pelo T.A.F. de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial por si apresentada contra liquidação adicional de IRC referente a 1990, desta vem interpor recurso, após ter requerido a nulidade do despacho que prescindiu da inquirição das testemunhas por si arroladas, e tendo tal nulidade sido indeferida e a decisão proferida, por este tribunal superior foi decidido negar provimento ao recurso interlocutório (quanto à nulidade com os fundamentos do Ac. anteriormente referido) e anular a decisão recorrida, baixando os autos ao tribunal *a quo* para que proceda às diligências pertinentes, ou melhor, à inquirição das testemunhas arroladas.

O Ac. do T.C.A. Sul, de 26/5/2009, processo nº 02999/09 é do mesmo entendimento da corrente citada, isto é, entende que: *“a falta de inquirição das testemunhas, no caso sub júdice, não constitui nulidade porquanto cumpre ao juiz avaliar se a questão a dirimir no processo é meramente de direito ou, sendo também de facto, se constam já do processo todos os elementos pertinentes para a decisão e, neste caso, decidir-se pelo imediato conhecimento do pedido, sem que haja produção de prova. Quanto à instrução do processo de impugnação judicial, vale plenamente o princípio do inquisitório, podendo o relator ordenar as diligências de prova que considere necessárias ao apuramento da verdade, bem como, indeferir as diligências requeridas que considere claramente desnecessárias. Assim, porque compete ao juiz aferir da necessidade ou não de produzir prova, quando após a fase dos articulados aquele profere despacho prescindindo da inquirição de testemunhas e ordenando as partes para alegações, é porque entendeu dispensável a produção de prova”*, sendo que, esta é a decisão que vem adiantar a razão de ser desta desnecessidade de produção de prova, como sendo, a de *“obviar o risco de, em processos em que domina a prova documental, o requerimento de outro tipo de prova, em especial a prova testemunhal, vir a ser utilizado como expediente dilatatório, sendo essa solução plenamente justificável, em ordem aos elementares princípios da economia e celeridade processual (...)”* alerta ainda para o facto de *“a desnecessidade da inquirição das testemunhas arroladas não significa que o juízo sobre a necessidade ou não da produção da prova não esteja sujeito a controlo já que sempre esse juízo poderá ser sindicada em sede do recurso interposto da sentença, como sucedeu. Aí (...) o próprio tribunal ad quem pode e deve, se considerar que a sentença não contém os factos pertinentes à decisão da causa e que os autos não contém os factos pertinentes à reapreciação da matéria de facto, anular a sentença oficiosamente (cfr. art. 712, nº4 do CPC por força dos artigos 792 e 749 do mesmo código e 1º do CPPT).”*

4.2 Conclusões intermédias

A admissibilidade dos meios gerais de prova, no que respeita ao processo tributário, é uma regra com excepções e limites. A conformidade de tais excepções e limites com a Lei Fundamental, mais concretamente com o princípio da tutela jurisdicional efectiva, constante do artigo 20º da C.R.P., é apreciada caso a caso, pelo juiz, no âmbito dos poderes de fiscalização concreta da constitucionalidade que lhe foram atribuídos.

Concluimos, com a elaboração deste capítulo, que o juiz dispõe de amplos poderes no que concerne à admissão de meios de prova não previstos na lei. Por um lado, pode deixar de

aplicar a norma que impede o recurso a tais meios (caso a julgue inconstitucional) e por outro, pode ordenar (apenas e só) a realização das diligências de prova que repute necessárias e que considere úteis ao apuramento da verdade, pois não está obrigado à prática de todas as diligências requeridas pelas partes.

Ora, parece-nos que se o juiz pretende respeitar a já referida tutela jurisdicional efectiva, apenas não ordenará a realização de diligências probatórias consideradas inúteis à descoberta da verdade ou dilatórias à resolução do litígio.

Mas se assim é, qual o efeito útil das normas legais que consagram ou impõe a prova através de determinados meios? Qual a intenção do legislador inerente a esta limitação? Além de questões de celeridade processual inerentes a esta imposição, ou limitação aos meios de prova, entendemos que com a consagração legal destas limitações se pretende conferir às partes uma certa segurança e garantia dos meios de prova que se encontram à sua disposição e à disposição da outra parte. Isto é, aquele que deseja ver determinada pretensão apreciada em juízo tem à sua disposição dois tipos de acções ou procedimentos que levarão ao mesmo fim, mas no caso de um deles apenas admitir, por exemplo, a prova testemunhal, poderá optar entre um e outro, tendo em conta o tipo de prova que pretende produzir.

5 A Prova Testemunhal

5.1 O direito processual civil

No C.P.C., a prova testemunhal é introduzida pelo artigo 616º, na secção VI, do Capítulo III, do Título II, o qual se refere ao processo declarativo ordinário e à sua fase de instrução.

À excepção do limite numérico das testemunhas a inquirir, o juiz só pode rejeitar a inquirição de testemunhas quando a mesma seja legalmente inadmissível.

O tema da prova testemunhal surge acompanhado da definição da capacidade para depor como testemunha. Segundo a norma legal já referida, têm capacidade para depor como testemunha *“todos aqueles que, não estando interditos por anomalia psíquica, tiverem aptidão física e mental para depor sobre os factos que constituam objecto da prova.”*. Esta definição impõe, como requisito essencial à capacidade para depor, a aptidão física e mental para o efeito. No que respeita à aptidão mental, apenas exclui aqueles que desta carecem de forma mais grave, como sendo, os interditos por anomalia psíquica, admitindo o depoimento por parte de outros incapazes, tais como os menores ou inabilitados. A capacidade para depor como testemunha pertence, como se viu, à generalidade dos cidadãos e, à *contrário*, a inabilidade para depor afecta apenas uma minoria.

A capacidade geral para depor é, ainda, limitada pelos impedimentos para depor como testemunha. Contrariamente ao que sucedia com a inabilidade para depor que se relacionava com as já referidas aptidões físicas ou mentais da testemunha, os impedimentos relacionam-se com a posição processual do sujeito que irá depor, pelo que, *“estão impedidos de depor como testemunhas os que na causa possam depor como partes.”*, como consta do artigo 617º do C.P.C., ou melhor, estão impedidos de depor como testemunhas, o autor e o réu, ou melhor ainda, *“apenas não pode depor como testemunha quem dispuser de poderes para confessar a acção”*.¹¹⁷ Esta definição permite afastar casos dúbios em que, apesar de não ser parte, a testemunha acaba por ter um interesse relevante na procedência da acção, como é o caso *“da acção de indemnização por acidente de viação, proposta contra a seguradora da viatura causadora do sinistro, o condutor do veículo seguro na ré, dado que não é parte no processo, não se encontra ferido de inabilidade para depor como testemunha. Todavia, o seu depoimento deve ser valorado pelo julgador, tendo em consideração tal circunstância. O facto de ser conferido maior ou menor valor a tal depoimento testemunhal não viola o*

¹¹⁷ Ac. do STJ de 23 de Julho de 1980: BMJº, 299-262 in Abílio Neto, “C.P.C. Anotado” Op. cit. pág.. 790.

princípio da igualdade das partes. O princípio da igualdade processual das partes significa que são iguais em direitos, deveres, poderes e ónus, estando colocadas em perfeita paridade de condições e gozando de idênticas possibilidades de obter a justiça que lhes seja devida.”¹¹⁸.

Além das limitações à capacidade para depor como testemunha, em virtude da inabilidade ou do impedimento para o efeito, existem ainda limitações que partem da própria vontade da testemunha e que lhe permitem recusar-se a depor caso sejam ascendentes ou descendentes, sogro ou sogra, cônjuge ou ex-cônjuge, ou quem tenha convivido em união de facto com alguma das partes em causa.

Em contraposição a esta “possibilidade” da recusa em depor constante do artigo 618º, nº 1 alíneas a) a d), surge no nº 3 daquela norma um “dever” da recusa em depor de todos aqueles sujeitos a sigilo profissional. Se as duas primeiras limitações se relacionavam com características da testemunha que, por incapacidade física ou mental ou por especial interesse na acção poderiam inquinar o testemunho e falsear o caminho da descoberta da verdade material, esta última limitação pretende proteger a reserva da intimidade da vida privada e das relações familiares a esta inerentes e deixa ao critério da potencial testemunha, a opção entre preservar tal intimidade e prestar o testemunho. Ao juiz apenas cabe advertir a testemunha sobre a possibilidade da recusa em testemunhar. Perante a omissão de tal advertência estaremos perante uma nulidade tal como definida no artigo 201º do Código de Processo Civil.

No que respeita à recusa legítima a depor dos obrigados ao sigilo, como é o caso dos advogados, destaca-se (por conter uma análise completa do conflito de interesses entre a realização da justiça, a descoberta da verdade material e a reserva das comunicações entre advogado e cliente) o Ac. proferido pelo Tribunal da Relação de Lisboa, a 23/10/ 2010, no Processo nº 458/08.0TVLSB.L1-1.¹¹⁹

¹¹⁸ Ac. do S.T. J., de 18/5/2004, processo nº 6181/03.

¹¹⁹“(…) relativamente aos advogados, dispõe o nº 1 do art. 87º do E.O.A. que o advogado é obrigado a guardar segredo profissional no que respeita a todos os factos cujo conhecimento lhe advenha do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços. O eventual conhecimento das questões sobre que deveria depor – as levadas à Base Instrutória – adveio-lhe do exercício da respectiva função como advogada de ambas as partes. Por isso, o fundamento para se levantar a questão da quebra do dever de sigilo profissional como fundamento da escusa a depor mostra-se legítimo, tanto mais quanto a própria Requerida declarou que não requereu o levantamento do sigilo profissional nem pretendeu fazê-lo, quando a questão se colocou em sede de audiência de discussão e julgamento. Na verdade, quanto a esta matéria, dispõe o nº 1 do art. 519º do C.P.C. que todas as pessoas têm o dever de prestar a sua colaboração para a descoberta da verdade, respondendo ao que lhes for perguntado. E se não prestarem essa colaboração serão condenadas em multa e sujeitas aos meios coercitivos possíveis, sujeitando-se ainda as partes a outras sanções, tudo nos termos do nº 2 seguinte. Porém, logo o nº 3 desse artigo confere legitimidade à recusa se a obediência ao comando do nº 1 importar violação do sigilo profissional. De tudo o exposto resulta que a recusa implícita da Requerida a depor, ao declarar que não requereu o levantamento do sigilo profissional, é legítima e não lhe são aplicáveis as sanções referidas no nº 2. (...) Exercitando o princípio do inquisitório, incumbe ao juiz realizar ou ordenar todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e à justa composição do litígio, conforme dispõe o art. 265º do C.P.P. No fundo, cabe ao juiz, no propósito de assegurar o direito dos cidadãos, realizar a justiça. Porém, para tanto, carece de apurar a verdade, pois sendo esta a conformidade entre a realidade e o modo como ela é descrita, só alcançando aquela, poderá ser feita uma real justiça. Doutro modo, a justiça produzida só o será relativamente a uma aparência de realidade, o que, para o caso que se estiver a apreciar, tudo redundará numa

Outra limitação de carácter não processual, mas substancial à produção de prova e directamente relacionada com o objecto da prova testemunhal, surge no artigo 394º do C.C.. Como já referido no capítulo respeitante aos meios admissíveis de prova no procedimento e processo tributário, o artigo 392º do C.C. estabelece a admissibilidade da prova testemunhal em todos os casos em que esta não seja directamente afastada. Os casos em que esta é directamente afastada surgem no artigo 394º do C.C., sob a epígrafe “Convenções contra o conteúdo de documentos ou além dele” esta norma vem esclarecer que “*é inadmissível a prova por testemunhas, se tiver por objecto quaisquer convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo de documento autêntico ou dos documentos particulares mencionados nos artigos 373º a 379º quer as convenções sejam anteriores à formação do documento ou contemporâneas dele, quer sejam posteriores.*”. Esta proibição de produção de prova testemunhal destina-se a proteger a autoridade, credibilidade e estabilidade dos documentos autênticos e de alguns documentos particulares contra a falível prova testemunhal, “*por isso tal preceito exclui em termos absolutos a admissibilidade da prova, por meio de testemunhas, de convenções contrárias ou adicionais ao conteúdo de documentos autênticos ou autenticados, bem como, de documentos particulares cuja autoria esteja ou venha a ser reconhecida. Esta inadmissibilidade de prova testemunhal respeita tanto aos pactos anteriores à formação do documento ou contemporâneos dele, como aos posteriores.*”^{120, 121}

A última limitação à produção da prova testemunhal é uma limitação ao número de testemunhas a indicar e a inquirir por cada facto alegado. O limite de 20 testemunhas é imposto pelo artigo 632º, nº 1, do C. P. C. e o número de 5 testemunhas a inquirir sobre cada facto que se propõe provar é determinado pelo artigo 633º do C.P.C.. Este limite de 5 testemunhas por cada facto poderá ser aumentado, isto é, poderão ser ouvidas mais de 5 testemunhas, por cada facto, caso alguma das testemunhas indicadas nada souber sobre o facto que se pretende provar. Este facto terá que constar de acta e, caso o limite legal de inquirição de testemunhas, por cada facto, seja desrespeitado, tal vício poderá ser arguido após a prática do acto, caso não seja de imediato detectado e “*com fundamento em violação do princípio da igualdade de armas, dando-se por não provados ou por não escritos (na*

injustiça. E que verdade é essa que serve de meio à realização da justiça? É, manifestamente, a verdade material, a única que, em toda a sua extensão, tem direito ao seu próprio nome.”

¹²⁰ Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado I, 4ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1997 págs. 343 e 344; Antunes Varela, Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, Manual de Processo Civil, 1984, págs. 601; Mário de Brito, Código Civil Anotado I, 1967, págs. 534 e sgs; Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 1976 págs. 343 e 344; Anselmo de Castro, “Direito Processual Civil Declaratório, III, 1982 págs. 339 in Abílio Neto “Código Civil Anotado” 16ª Edição, Janeiro de 2009, Ediforum, Edições Jurídicas Lda., pág. 329.

¹²¹ “Vaz Serra defende a admissibilidade da prova testemunhal em determinadas situações excepcionais: a) quando exista um começo ou princípio de prova por escrito; b) quando se demonstre ter sido impossível àquele que invoca a prova testemunhal obter uma prova escrita; c) e ainda em caso de perda não culposa do documento que fornecia a prova (cfr. RLL, 103 – 13 e ss e 107 – 311 e sg)” Op. cit. pág. 394.

*prova gravada) os depoimentos que excedam aquele limite.”*¹²² Esta limitação tem como fim impedir que a produção de prova testemunhal possa constituir um expediente dilatatório, pelo que este limite é imposto a ambas as partes em litígio, autores e réus. Caso o limite de 20 testemunhas seja desrespeitado, ficam excluídas, sem mais, as testemunhas excedentes, sem que a parte seja convidada a pronunciar-se sobre as testemunhas que pretende ou não ouvir, visto destas poder prescindir a todo o tempo.

Outra espécie de “limite” à produção da prova testemunhal, e que tem origem na parte contrária, é o incidente de impugnação que consta do artigo 636º e 637º do C.P.C..

A impugnação apenas pode ser deduzida quando terminar o interrogatório, podendo a testemunha responder à matéria da impugnação e confessar a mesma e, caso não faça, poderá esta matéria ser comprovada por documentos e testemunhas que sejam apresentadas nesse acto e que provem o fundamento da impugnação.¹²³ Diz o Ac. do T. R. L., de 26/10/2006, processo nº 2488/2006-6 que a impugnação da admissão da testemunha visa impedir que esta seja admitida a depor e constitui um direito da parte contra quem for produzida a prova testemunhal, pelo que, ao réu se reconhece o direito de impugnar as testemunhas oferecidas pelo autor e a este o de impugnar as testemunhas oferecidas pelo réu. Este incidente será deduzido quando terminar o interrogatório preliminar da testemunha visada e baseia-se nos mesmos fundamentos com os quais o juiz deve obstar ao depoimento (artigo 636º C.P.C.).

Em conclusão, oficiosamente ou por iniciativa da parte contrária àquela que ofereceu a testemunha, não é admitida a depor como testemunha quem não tiver sido oferecida ou quem seja para tanto inábil (artigo 635 nº 2 C.P.C.).

Nos termos do disposto no artigo 640º e 641º do C.P.C., a parte contra a qual for produzida prova testemunhal pode contraditá-la, pode atacar as razões de ciência inerentes ao depoimento prestado e diminuir a sua credibilidade. A figura da contradita visa abalar a credibilidade da testemunha por algum interesse que esta possa ter no desfecho da acção, em sentido favorável à parte que a indicou. Não está em causa a averiguação da veracidade dos factos que esta descreve, nem o teor do depoimento da testemunha, mas sim a credibilidade

¹²² “ C.P.C. Anotado”, Abílio Neto, Op. cit. pág. 800.

¹²³ “Admitido o incidente, é sobre eles imediatamente ouvida a testemunha. Tal como o nº 1 se apresenta redigido, parece que, reconhecidos pela testemunha os factos alegados, resta tão só ao juiz, que decidiu sobre a respectiva conclusão, julgar inadmissível o depoimento, por via da força probatória plena da confissão assim produzida (...) a testemunha não está legitimada para fazer confissões: os factos que fundam a impugnação, visando a rejeição do depoimento testemunhal, desfavoráveis à parte que ofereceu a testemunha (por afectarem o seu direito à prova) e não a esta. (...) Por outro lado, pressupondo a confissão a capacidade do autor da declaração de ciência para confessar (artigo 353 – 1 cc) caberá ao juiz apreciar livremente se a testemunha tem capacidade natural para depor (616 -2), não se vê como é que o reconhecimento pela testemunha de factos de que decorra a sua incapacidade para depor pode constituir confissão dotada de força probatória plena. A confissão a que o nº 1 se refere é, afinal, uma declaração da testemunha expressamente confirmada, ou admitida por não impugnação, pela parte que a ofereceu, só assim sendo dispensável a produção de outras provas.”, José Lebre de Freitas, Montalvão A. Machado, Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. II, 2ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 574.

desta,¹²⁴ tal como se pode ler no Ac. do T.R.P. de 8/3/2004, processo nº 0316725, “a *contradita destina-se a abalar a fé e a credibilidade do depoimento prestado pela testemunha, alegando factos susceptíveis de afectar a razão de ciência invocada pela testemunha ou a própria credibilidade da testemunha. Como muito bem diz a Mma. Juíza no despacho recorrido, a contradita é um ataque à pessoa que depôs e não ao depoimento propriamente dito. A tal respeito escreveu A. Reis (CPC anotado, IV, pág. 459): “Quando se contradita a testemunha, faz-se um ataque, não ao depoimento propriamente dito, mas à pessoa do depoente; não se alega que o depoimento é falso, que a testemunha mentiu; alega-se que, por tais e tais circunstâncias, exteriores ao depoimento, a testemunha não merece crédito. Só quando a contradita se dirige contra a razão de ciência invocada pela testemunha é que as declarações desta são postas em causa; mas ainda aqui não se atacam directamente os factos narrados pelo depoente, só se ataca a fonte de conhecimento que ele aponta.”*”. O sistema da livre apreciação da prova entrega à parte contra a qual a prova é produzida a responsabilidade de alegar qualquer facto (ainda que injurioso ou difamatório) que possa abalar a sua credibilidade. Tais factos não se encontram pré definidos como aconteceria num sistema de prova legal “no antigo direito e ainda no CC de 1867 (artigo 2514) eram enunciados os elementos que podiam abalar a credibilidade da testemunha. Essa enunciação legal dos fundamentos da suspeição da testemunha harmonizava-se com um sistema em que à prova testemunhal fosse atribuído valor de prova legal, se destrutível nos casos indicados; mas coaduna-se mal com os sistemas em que o depoimento testemunhal é livremente valorado pelo julgador.”¹²⁵

Estas limitações à produção da prova testemunhal, que se prendem com razões de celeridade e busca da verdade material, não afastam, pela sua pouca aplicação, a regra da sua admissão geral da prova testemunhal, que continua a ser, no âmbito do direito processual civil e penal, o meio primordial de prova.

No que respeita à jurisprudência do T.C., destaca-se o Ac. nº497/96, de 20/3/ 1996, proferido no âmbito do processo nº 231/95; Neste, a recorrente interpôs recurso de agravo para o T.R.P., do despacho proferido pelo Juiz Presidente do Tribunal de Círculo de Chaves, durante a audiência, pelo facto de o mesmo ter recusado a suspensão da instância, a requerimento da aqui recorrente, por não se encontrar junto aos autos, carta rogatória, expedida para inquirição, em França, de testemunhas por si indicadas. A pretensão da

¹²⁴ Quanto à inquirição de testemunhas ver ainda Francisco da Costa Oliveira, “O Interrogatório de Testemunhas sua prática na advocacia.”, Editora Almedina, Coimbra, Abril de 2006.

¹²⁵ “C.P.C. Anotado” José Lebre de Freitas, Montalvão A. Machado, Rui Pinto, Op. cit. pág.. 574.

recorrente só obteve provimento com a decisão proferida pelo S.T.J. tendo o mesmo desaplicado as normas constantes dos artigos 181º, nº 3 e 647º, nº1 do C.P.C., com fundamento na sua inconstitucionalidade, por violação do artigo 13º da C.R.P. Para fundamentar aquela decisão, este Tribunal superior explica que, o regime constante das normas citadas, segundo o qual, expirado o prazo marcado nas cartas, o juiz deverá designar dia para julgamento (artigo 647º, nº 1 do C.P.C.), sendo que, a discussão e julgamento da causa não podem ter lugar senão depois de apresentada a carta, ou depois de findo o prazo para o seu cumprimento (artigo 183º do C.P.C.) é inconstitucional por violação do artigo 20º, nº1 e 13º, nº 1 da C.R.P pois condicionam a prorrogação judicial do prazo para cumprimento da carta expedida, para produção de prova à comunicação oficial de que a mesma não pode ser cumprida no prazo estabelecido. Entende aquela decisão ser incompreensível que, fixando o juiz da causa um prazo para o cumprimento da carta, *“e não sendo esta cumprida dentro do mesmo por razões de ordem meramente burocrática, seja a parte que a requereu penalizada, apenas por a entidade rogada ou deprecada a não cumprir atempadamente. E penalizada em termos de não ter possibilidades de produzir qualquer prova, ou de apenas poder produzir parte dela, caso se realize a audiência de julgamento, em cumprimento do disposto no artigo 647 nº 1 do C.P.C.. E se é certo que, nº 3 do artigo 181 do mesmo diploma legal permite a prorrogação do prazo, só o permite, contudo, nos estritos termos de , quando “antes de findar o prazo designado se mostre, por certidão ou comunicação oficial, que a carta não pode ser cumprida dentro dele” disposição esta manifestamente insuficiente e totalmente fora de controlo ou disposição da parte, ou mesmo do próprio julgador, que, afinal, não dispõe de qualquer iniciativa para apurar do destino ou andamento do procedimento requerido.”*.

5.2 O direito processual penal¹²⁶

No direito processual penal, a prova testemunhal surge no artigo 128º do C.P.P., no Capítulo I, Título II “Dos meios de prova”. O artigo 128º, no seu nº 1, estabelece que a testemunha só pode ser inquirida sobre factos dos quais tenha conhecimento directo. Esta é a primeira limitação à prova testemunhal, no âmbito do processo penal.

O artigo 128º é completado, posteriormente, com o artigo seguinte, o artigo 129º, com a seguinte redacção: “*Se o depoimento resultar do que se ouviu dizer a pessoas determinadas, o Juiz pode chamar estas a depor e caso não o faça, o depoimento em causa, não poderá, naquela parte ser valorado como prova*”. Quer isto dizer que “*se uma testemunha não presencial ouviu o relato dos factos da boca do ofendido “quase de seguida aos factos”, esse depoimento é ainda um depoimento indirecto, submetido ao regime do artigo 129º, pelo que, só pode ser valorado se o ofendido depuser em audiência (...) se houver contradição entre o depoimento indirecto e o depoimento da pessoa chamada, somente este vale, também por força do princípio da imediação.*”¹²⁷ A *ratio legis* desta norma legal assenta no princípio do contraditório. Caso fosse admitido, sem mais, o depoimento indirecto, a testemunha que se limita a transmitir os factos relatadas por outrem, “a potencial testemunha”, não poderá ter o seu depoimento contraditado, examinado, tanto mais que a sua razão de ciência finda no conhecimento de outrem. Desta forma, entende-se que “*não vale como prova o depoimento indirecto de uma testemunha sobre o que ouviu dizer ao arguido, ao assistente ou às partes civis, porque as “pessoas” a que a ressalva do nº 1 do artigo 129º se refere são apenas as testemunhas. E sendo o artigo 129º uma norma excepcional, ela não pode, em prejuízo do princípio constitucional da imediação, ser aplicada analogicamente ao depoimento de uma testemunha sobre o que ouviu dizer ao arguido ao assistente e às partes civis.*”¹²⁸ A este propósito, destaca-se o Ac. do T.R.P., de 5/5/2010, nº 219/08.6GAMDB.P1, que valora como

¹²⁶ No ordenamento jurídico italiano, discute-se a problemática da intersindicabilidade da prova tributária em sede penal, a sua falta de regulamentação e conformidade com os princípios constitucionais, vejamos “*La legge n. 516 del 1982 non contiene specifiche indicazioni in ordine alla problematica concernente l'utilizzabilità della prova tributaria in sede penale e viceversa (...) Come è stato rivelato, il regime di “comunanza” e di “interscambiabilità” della prova fra procedimenti diversi appare “fra i meno studiati e fra e peggio disciplinati del nostro ordinamento.” (...) “Sempre nella prospettiva dell'utilizzabilità in sede penale di prove tributarie va considerata la problematica concernente gli atti c.d. a “finalità mista” Essa riguarda quei frequenti casi in cui non preesistono gli estremi oggettivi e soggettivi di indizi di reità, ma le prove raccolte in una fase ancora formalmente e sostanzialmente amministrativa presentano natura “incipiente” in quanto sono suscettibili di impiego anche in un'eventuale futura sede penale. In ipotesi del genere viene a sfumarsi in pratica la teorica distinzione tra atti di polizia amministrativa e atti di polizia giudiziaria e ciò soprattutto in materia tributaria, dove la Guardia di finanza compendia in sé la duplice qualifica di organo di polizia tributaria e di organo di polizia giudiziaria. Facendo perno sul principio del libero convincimento, la dottrina e la stessa Corte costituzionale si sono pronunciate per l'utilizzabilità nel processo penale di quegli elementi, ch'essuso consistono in atti non ripetibili. Tuttavia, recuperando il carattere amministrativo dell'accertamento, avevano per un certo tempo escluso l'applicabilità agli stessi delle garanzie difensive, riconoscendone l'operatività solo dopo l'emerge di indizi di reità: una soluzione palesemente iniqua, fondata su principi tra loro inconciliabili, almeno per chi ritenga ch'ela logica della formazione della prova risponda ad una dialettica di tipo garantistico.*”, I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi, R. E. Costoris, Diritto e Procedura Penale Tributaria Commentario alle lege 7/8/1982, nº 516 pág 575 a 590.

¹²⁷ Paulo Pinto de Albuquerque Op cit pág. 344.

¹²⁸ Paulo Pinto de Albuquerque - Op cit pág. 344.

prova os factos relatados a outrem pelo arguido, quando este escolhe remeter-se ao silêncio, em contraposição com o entendimento exposto supra, no que concerne à identificação das “pessoas” a que se refere o artigo 129º do C.P.P. refere este Ac.: *“O depoimento indirecto é uma comunicação, com função informativa, de um facto de que o sujeito teve conhecimento por um terceiro, potencial testemunha. Sendo impossível a inquirição da testemunha originária – por morte, anomalia psíquica superveniente ou impossibilidade de ser encontrada – o depoimento indirecto vale como meio de prova. Sendo possível a inquirição da testemunha originária, já o depoimento indirecto não pode ser valorado se aquela não depôs porque não foi chamada a tribunal ou porque se recusou a depor. Não constitui depoimento indirecto o depoimento de uma testemunha que relata o que ouviu o arguido dizer, isto mesmo que o arguido não preste declarações na audiência, no exercício do seu direito ao silêncio.”*(...) *o depoimento de uma testemunha que em audiência relata factos que a arguida lhe confessou, não é um depoimento indirecto, pois versa sobre factos de que directamente teve conhecimento na conversa que estabeleceu com a arguida.*”; e para rematar, este Ac. vem referir que, estando o arguido presente, sempre poderá contraditar a testemunha. A letra da lei é clara e apenas permite que a testemunha seja inquirida sobre factos de que tenha conhecimento directo, ora, todos os depoimentos que resultem de relatos de outrem são depoimentos indirectos, apenas a testemunha que presenciou o facto poderá depor sobre o mesmo, daí o artigo 129º do C.P.P. exigir o seu chamamento a depor, pelo que, temos que considerar que os factos transmitidos pelo arguido e relatados pela testemunha são factos de conhecimento indirecto dessa testemunha, que não os presenciou. Por outro lado, a letra da lei, no seu artigo 129º, não se quis referir às partes processuais, mas sim às potenciais testemunhas, pelo que, também não parece viável que o arguido – caso esteja presente em audiência – se veja obrigado a quebrar o silêncio, pelo qual tinha optado, para contraditar uma testemunha que em audiência faz o papel de arguido e presta declarações em vez deste. De notar ainda que o Ac. em análise não apresenta soluções para os casos em que o arguido não se encontra presente em audiência.¹²⁹

Tal como sucedia no direito processual civil, o direito processual penal vem, de igual forma, excluir os interditos por anomalia psíquica do papel de testemunhas, no artigo 131º, nº 1, no qual se pode ler: *“Qualquer pessoa que se não encontrar interdita por anomalia*

¹²⁹ O Ac. nº 00004753 do T.C. de 23/8/1994 *“Julga inconstitucional a norma do n. 1, parte final, do artigo 129 do Código de Processo Penal de 1987, enquanto interpretada no sentido de admitir que possa servir como meio de prova o depoimento que resultar do que se ouviu dizer a pessoa determinada, quando a inquirição desta pessoa não for possível por impossibilidade de ser encontrada, mesmo que esta pessoa seja um co-arguido e o depoente seja um agente de polícia judiciária que com ela contactou quando, na situação de detida, aguardava o primeiro interrogatório judicial.”*

psíquica tem capacidade para ser testemunha e só pode recusar-se nos casos previstos na lei”.

No direito processual penal, a capacidade para ser testemunha surge associada ao dever geral de testemunhar. Um dos casos em que se admite a recusa a depor surge no artigo 132º do C.P.P., que admite a possibilidade da testemunha não ser obrigada a responder a determinadas perguntas quando alegue que das respostas a estas resulte a sua responsabilização penal. Com efeito, o dever de responder, com verdade, no processo cessa perante a possibilidade de essa verdade poder implicar responsabilidade criminal para a própria testemunha. Aliado a esta prerrogativa da não obrigatoriedade de resposta das testemunhas, surge ainda a possibilidade de estas poderem ser acompanhadas por advogado em qualquer diligência processual, introduzida recentemente no nosso ordenamento jurídico pela Lei 48/2007 de 29 de Agosto, e que proporciona um depoimento mais esclarecido e consciente das suas implicações jurídicas para quem o presta.

De igual forma ao contemplado na lei civil, também a lei processual penal impede de depor como testemunhas, no seu artigo 133º, o arguido e co-arguido, as partes civis e os peritos, em relação às perícias que tiverem realizado. Se não causa qualquer estranheza o facto de o co-arguido não poder depor como testemunha, a problemática da valoração do depoimento dos co-arguidos é objecto de discussão na doutrina e jurisprudência. Por um lado, há doutrina que admite a sua valoração, desde que acompanhada por outros meios de prova. Refere-se a este propósito que *“o depoimento do co-arguido, não sendo, em abstracto, uma prova proibida em Direito Português, é no entanto um meio de prova particularmente frágil, que não deve ser considerado suficiente para basear uma pronúncia; muito menos para sustentar uma condenação”*¹³⁰. Na mesma linha de pensamento, surgem os autores que sustentam a necessidade de corroborar as declarações dos co-arguidos com outros meios de prova, a fim de estes poderem ser valorados¹³¹. Como exemplo de jurisprudência destaca-se o Ac. do T.R.L., de 26/4/2007, processo nº 3318/07-9: *“A jurisprudência vem aceitando nada proibir a valoração como meio de prova das declarações de co-arguido, sobre factos desfavoráveis a outro. Na verdade, a lei não só não proíbe essa valoração como indica em vários preceitos que ela deve ocorrer (art.146.º e 343.º n.º4 do CPP). Note-se, ainda, que da norma consagradora do impedimento dos co-arguidos testemunharem [art.133.º n.º1, alin. a) do CPP] não resulta a proibição de valoração, mas a proibição de aquisição do*

¹³⁰ Teresa Belezã, Rev. Min. Público, nº74, Pág.58 in Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de nº 08P694 de 12 de Março de 2008.

¹³¹ Ver António Alberto Medina Seica “O Conhecimento probatório do co-arguido” em “Studia Iuridica, nº 42” – Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

conhecimento probatório do co-arguido, salvo no caso previsto no n.º2, na forma do testemunho. Apesar de ao arguido ser reservado, sem prejuízo individual, o direito ao silêncio, de não ser ajuramentado e de não ser obrigado a responder às perguntas que lhe são feitas, nos termos do art. 343.º do CPP, pode querer concorrer para a descoberta da verdade, como manifestação de um sentimento de dignidade, auto-incriminando-se ou incriminando terceiros, não vedando a lei esta postura. Ainda que o art. 344.º n.º 3 do CPP não preveja qualquer limitação ao exercício do direito de livre apreciação da prova, resultante das declarações do arguido, tem-se vindo a entender que as declarações do co-arguido só podem fundamentar a prova de um facto criminalmente relevante quando existe alguma prova adicional a tornar provável que a história do co-arguido é verdadeira e que é razoavelmente seguro decidir com base nas suas declarações.” Em sentido oposto, surge o Ac. do S.T.J. de 12/3/2008, processo nº 08P694, onde pode ler-se no seu sumário: *“Dizer em abstracto e genericamente que o depoimento do co-arguido só é válido se for acompanhado de outro meio de prova é uma subversão das regras da produção de prova, sem qualquer apoio na letra ou espírito da lei. A admissibilidade como meio de prova do depoimento de co-arguido, em relação aos demais co-arguidos, não colide minimamente com o catálogo de direitos que integram o estatuto inerente àquela situação, mostrando-se adequada à prossecução de legítimos e relevantes objectivos de política criminal, nomeadamente no que toca à luta contra a criminalidade organizada. O direito ao silêncio não pode ser valorado contra o arguido. Porém, a proibição de valoração incide apenas sobre o silêncio que o arguido adoptou como estratégia processual, não podendo repercutir-se na prova produzida por qualquer meio legal, designadamente a que venha a precisar e demonstrar a responsabilidade criminal do arguido, revelando a falência daquela estratégia.”* Ora, se é certo que o silêncio do arguido não “anula” a produção da restante prova, como defende o Ac. em análise, é certo que o depoimento do co-arguido nunca será um depoimento desinteressado; no Ac. nº 524/97 de 14/7/1997, o T.C. considerou inconstitucional, por violação do artigo 32º, nº 5, da C.R.P, a interpretação dos artigos 133º, 343º e 345º do C.P.P. quando são valoradas as declarações de um co-arguido incriminatórias de outro co-arguido em que o primeiro se recusou a prestar declarações remetendo-se ao silêncio.¹³² A jurisprudência proferida pelo T.C. tem-se debruçado, muitas vezes, sobre a admissibilidade da limitação da produção de prova testemunhal, quando a lei o preveja; o Ac. nº 304/2004, de

¹³² Também no Ac. do T. C. nº 523/2008, de 29/10/2008, processo nº 261/08, os Recorrentes entendem que as declarações dos co-arguidos - quando desacompanhadas de outros meios de prova - não podem ser suficientes para fundamentar uma decisão de condenação de outro co-arguido afectado por essas declarações, desde logo pelo facto de o princípio da livre convicção do julgador não se poder basear em meios de prova, não susceptíveis de contraditório.

5/5/2004, proferido no âmbito do Processo nº 957/03, é disso exemplo: o arguido não se conformando com o facto de ter sido condenado como autor material de um crime de corrupção passiva para acto ilícito, previsto e punido pelo artigo 372º, nº 1 do Código Penal, na pena de 3 anos de prisão efectiva, por Ac. de 20/5/2003 proferido pela 1ª Vara Criminal de Lisboa, decisão esta confirmada pelo S. T. J., veio solicitar a apreciação da desconformidade da norma constante do artigo 133º, nº 2, do C.P.P., com o artigo 32º nºs 1 e 8 da C.R.P., interpretada no sentido de validar o depoimento prestado por co-arguido de um mesmo crime ou crime conexo em processo separado, sem afirmação do seu consentimento expresso, limitando-se a proibição de valoração do depoimento apenas em relação ao depoente. Nos termos da norma legal em apreciação, temos que arguido e co-arguidos estão impedidos de depor como testemunhas no mesmo processo ou em processos conexos, enquanto mantiveram aquela qualidade, sendo que, em caso de separação de processos, os arguidos de um mesmo crime ou de um crime conexo podem depor como testemunhas se nisso expressamente consentirem. O arguido/recorrente não concorda com esta interpretação legal e entende, conforme expressa nas suas alegações de recurso, que *“Se o Arguido/ Testemunha goza, no seu “processo” do direito de não responder às perguntas que lhe forem feitas, constitui enorme incongruência, enquanto arguido, e ofensiva da moral enquanto pessoa (artigo 32º, nº 8 da lei Fundamental), exigir que, noutro processo, a correr termos simultaneamente com aquele, em que se discutem os mesmos factos ou factos conexos, ele fosse forçado a depor como testemunha – e, obrigado, necessariamente, a responder com verdade (artigo 132, nº 1 b) e d) do CPP) ainda que admitamos nos termos do disposto acima indicado esse depoimento não pudesse fazer prova contra si.”*¹³³ O recorrente entende ainda que, ao *“interpretar-se o artigo 133º 2 do CPP como válido o consentimento tácito de um co-arguido em processo conexo é inconstitucional nos termos do artigo 32, nº1 e nº8 da Lei Fundamental, na medida em que colide com os direitos de defesa do Arguido e com a integridade moral do mesmo e dos co-arguidos enquanto pessoas.”* A decisão proferida afasta este argumento, afirmando que: *“(…) das actas de julgamento não consta que tais testemunhas ainda mantivessem o estatuto de arguidos (única situação em que se exigiria que, para intervirem como “testemunhas” a tanto anuissem “expressamente”). Nem que, mantendo-o, tivessem dado para “depor como testemunhas, o seu consentimento expresso. (...) Em caso de separação de processos, o depoimento como testemunha de arguido de um*

¹³³ No que respeita ao consentimento previsto no nº2 do artigo 133 do C.P.P. *“(…) não pode ser tácito; tem que constar expressamente de acto avulso ou da própria acta de audiência e julgamento.”* Ac. do Tribunal da Relação de Coimbra e 1998 in BMJ, nº 480, pág. 552 in Ac. nº 304/2004, Processo nº 957/03, em <http://tribunalconstitucional.com>.

*mesmo crime ou de crime conexo, sem prévia “expressão” do seu consentimento, apenas proibirá (no “seu” processo) a sua valoração/ utilização contra ele.”*¹³⁴ O Tribunal entende que o impedimento para depor se destina exclusivamente a protecção dos direitos do co-arguido, de forma a que deste depoimento não resulte a sua auto incriminação, logo, este impedimento deixa de existir quando o co-arguido, por algum motivo, perder essa qualidade. Como explica a decisão do T.C. (...) *“o arguido, no processo onde o depoimento é prestado nada pode opor, no estrito plano do direito infraconstitucional e verificado o consentimento expresso do depoente, à inquirição do co-arguido como testemunha. Mas sendo assim – como é – não pode, desde logo conceber-se que a eventual ofensa do disposto no artigo 133 n° 2 do CPP, por o co-arguido não ter expressado o seu consentimento – implique a violação das garantias de defesa, constitucionalmente asseguradas, do arguido que está a ser julgado no processo onde o depoimento é prestado. Se a violação dessas garantias de defesa ocorre, ela só pode operar relativamente ao co-arguido/depoente no processo separado, no ponto em que o depoimento funcione como prova da sua auto incriminação”*; foi negado provimento ao recurso.

Também como sucede no direito processual civil, o artigo 134º do C.P.P. prevê a possibilidade de recusa por parte da testemunha em prestar depoimento, quando seja familiar ou afim do arguido, devidamente identificados naquele artigo. O Tribunal deve advertir as testemunhas desta possibilidade, sendo que, *“a omissão desta advertência constitui uma nulidade que se traduz numa proibição de prova resultante da intromissão na vida privada.”*¹³⁵ No que respeita à recusa em depor, destaca-se o Ac. do S.T.J., de 17/1/1996, processo nº 048699, perante a recusa do avô de um dos arguidos em depor, enquanto testemunha e, perante a aceitação dessa recusa pelo Tribunal Colectivo, veio o Ministério Público interpor recurso, por entender que antes de admitir o recurso se deveria ter averiguado se o depoimento desta se estenderia a factos imputados ao outro arguido, não familiar da testemunha. Fê-lo com a seguinte motivação: *“À obrigação/regra, de carácter público, de depor com verdade, contrapõem-se limites derivados da incapacidade (psíquica, declarada), do protagonismo processual e da relação afectiva/consanguínea (artigos 131, 133 e 134 do C.P.P.). (...) A excepção emergente do grau de parentesco só atinge impedindo o depoimento - se recusado - enquanto direccionado contra o “arguido/parente”, que não contem os demais*

¹³⁴ *“Às proibições de prova cabe a importante tarefa de “prevenir que o imperativo da realização da justiça material que dimana do Estado de Direito redunde precisamente no seu contrário (...) É que, precisa Gossel “do princípio do Estado de Direito decorre o dever de averiguar a verdade e, ao mesmo tempo, a delimitação dessa averiguação.” (...) o que está em jogo e garantir que qualquer contributo do arguido, que resulte em desfavor da sua posição, seja uma afirmação esclarecida e livre de auto responsabilidade.”* Sobre as proibições de prova em Processo Penal, Coimbra Editora, 1992, págs. 117 a 119 e 121 in Ac. nº 304/2004, Processo nº 957/03, em <http://tribunalconstitucional.com> pág. 5.

¹³⁵ Paulo Pinto de Albuquerque - Op cit. pág. 359

arguidos, posto que não haja co-autoria, entre estes últimos e aquele. Na hipótese apreçada, constata-se, da acusação e da pronúncia (peças que delimitam o objecto do processo - artigos 124, 358 e 359, todos do C.P.P.) que a um dos arguidos, e só a ele, diverso do arguido presente" é atribuída a prática de dois crimes, em autoria material, "zona autónoma", assim, do "núcleo criminal comum" esse sim insusceptível de ser alvo de inquirição, já que desta poderia resultar prova contra o veto das testemunhas, obtida, então, ilegalmente e sem valor jurídico-processual (artigo 134, n. 2 do C.P.P.). Porque o depoimento, pretendido e recusado, era legalmente possível, mal agiu o Tribunal Colectivo ao homologar a vontade expressa das testemunhas. Ao menos, afigura-se-nos que se deveria ter advertido os depoentes de que só se poderiam recusar a depor a respeito de factos que afectassem a posição do seu parente, arguido, impendendo sobre eles o dever de testemunhar quanto ao mais, ou seja, quanto aos delitos em que aquele não teve qualquer participação.". O Tribunal Colectivo não acolheu a motivação do Ministério Público e decidiu que: *"A testemunha ascendente do arguido pode, em processo penal, recusar-se a depor e, pode fazê-lo porque o princípio da verdade material sofre limites e um desses limites é precisamente o de exigir a contribuição para a prova dos factos dos parentes do arguido"*.

Ainda no que respeita à inquirição de testemunhas, surge o Ac. do T.C. de 25/3/2009, nº 154/2009, processo nº 1063/2007, tendo sido condenado, pela prática de um crime de injúria, na pena de 50 dias de multa à taxa diária de 10,00€; veio o arguido recorrer da decisão de primeira instância para o T.R.L., perante o qual alegou a inconstitucionalidade da norma constante do nº 1, do artigo 134º, do C.P.P., por violação do nº 1, do artigo 32º da C.R.P., quando interpretado no sentido de que a testemunha pode recusar-se a depor apesar de ter sido o arguido quem a arrolou. Para justificar a alegada inconstitucionalidade, o arguido apresenta a testemunha no meio de um dilema: o dever de verdade - a que está obrigada enquanto testemunha - e o dever dos "afectos". O arguido vem sugerir que, o caso em apreço, especificamente, deve ser solucionado de forma diferente. Entende o arguido que, se a faculdade de recusa a depor por parte da testemunha se relaciona com a possibilidade de evitar a falta do dever à verdade, por parte da mesma, no intuito de "não trair" o arguido, não faz sentido, no entender deste, que tal possibilidade de recusa se mantenha quando a testemunha é arrolada pelo próprio arguido, sendo que, neste caso, as declarações da testemunha apenas poderão beneficiá-lo, com a agravante de a permissão da recusa a depor implicar a autorização da testemunha a furtar-se à obrigação geral de depor. Perante a questão colocada pelo arguido, a decisão do T.C. vem explicar que *"entendeu a lei que o interesse público da descoberta da verdade no processo penal deveria ceder face ao interesse da*

testemunha em não ser constrangida a prestar declarações. Mas, além de pretender poupar a testemunha ao conflito de consciência que resultaria e ter de responder com verdade sobre os factos imputados a um arguido com quem tem parentesco ou afinidade próximos, o legislador quer proteger as “relações de confiança, essenciais à instituição familiar. (...) Aceite a ideia de que a razão de ser da norma é, não só a de obstar ao conflito de consciência que resultaria para a testemunha de ter de responder com verdade sobre os factos imputados a um seu familiar ou afim, mas também e sobretudo proteger as relações de confiança e solidariedade, essenciais à instituição familiar – verdadeiramente é essa a sua raiz última - importa agora perguntar se este “direito ao silêncio” concedido à testemunha é compatível com as garantias de defesa do arguido em processo criminal quando é ele quem requer o depoimento da testemunha.”. Aquela decisão, conclui de seguida que, “tem de reconhecer-se que o direito de a testemunha recusar a prestação de declarações mesmo quando indicada pelo arguido – esta extensão do que podemos designar como segredo familiar se materializa, em último termo, numa restrição de uma das dimensões ou desdobramentos da garantia de defesa em processo criminal, conferida pelo nº 1 do artigo 32º da Constituição que é o direito à prova, entendido como o poder de um sujeito processual representar ao juiz a realidade dos factos que lhe é favorável e de exhibir os meios representativos dessa realidade.”. E coloca a seguinte questão: “Será essa limitação constitucionalmente suportável, em homenagem à protecção da dignidade ou da liberdade da conformação da personalidade da testemunha e da tutela da instituição familiar?”. A resposta dada a esta questão, pela decisão em causa, é negativa, pois que, independentemente de quem arrola a testemunha a depor, o referido conflito de consciência não deixa de existir, assim como não deixa de existir esta justificação que legitima a recusa a depor. A decisão em causa explica ainda que sob o arguido não impende qualquer ónus probatório, presumindo-se o mesmo inocente até ao trânsito em julgado da sentença, como já estudado no 1º capítulo deste trabalho, sendo a incerteza dos factos sempre valorada em seu favor. No caso em apreço, não estamos perante uma situação extrema, em que o testemunho a prestar se revele de extrema importância para a atenuação da pena, sendo que, a testemunha arrolada é uma entre várias, pelo que se conclui que a norma do artigo 134, nº 1, alínea a), do C.P.P., interpretado no sentido do permitir a recusa a depor por parte da irmã do arguido, arrolada por este como testemunha, tem fundamento e não atinge o direito de defesa do arguido, nem viola as garantias de defesa constantes do nº 1, do artigo 32º, da C.R.P..

Em paralelo com o que sucede no direito processual civil, também o direito processual penal contempla a possibilidade/dever de recusa em depor dos advogados médicos ou

jornalistas e demais pessoas a quem a lei pedir ou impuser que guardem sigilo profissional, tal como consta do artigo 135º do C.P.P..

5.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

No processo de impugnação judicial, a prova testemunhal aparece no artigo 118º do C.P.P.T.. Caso não conheça imediatamente do pedido, o juiz ordena a realização das diligências probatórias necessárias para o alcance da verdade; entre tais diligências encontra-se a inquirição de testemunhas.

Tal como sucedia no direito processual civil, o número de testemunhas a inquirir não poderá exceder as 3 (três)¹³⁶ testemunhas por cada facto, nem o total de 10 (dez) por cada acto impugnado.¹³⁷

O C.P.P.T., nos seus artigos 118º e 119º, encerra em si as normas respeitantes à produção de prova testemunhal. No âmbito do processo de impugnação, tais normas resumem-se a regras e questões relacionadas com o local de produção de prova testemunhal, a gravação de depoimentos e a marcação de audiência.

Ao regime de produção da prova testemunhal em processo de impugnação judicial aplica-se subsidiariamente, nos termos do artigo 2º, alínea e), deste código, o regime geral da produção de prova testemunhal prevista nos artigos 616º a 645º do C.P.C..

No que respeita ao processo de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 206º do C.P.P.T., com a petição serão arroladas as testemunhas e requeridas as demais diligências de prova. No demais, aplica-se, a este processo, o disposto nos artigos 118º e 119º deste código “*no processo de oposição à execução fiscal, só podem ocorrer situações de cumulação de impugnações nos casos em que nele é possível impugnar actos tributários, o que sucede nas situações em que são invocados fundamentos enquadráveis nas alíneas a), g) e h) do nº1 do artigo 204º deste código. (...) Assim só nestas situações poderá ser ultrapassado o número global de 10 testemunhas, se se verificar cumulação de impugnações.*”¹³⁸

No âmbito do processo judicial tributário e no que respeita à prova testemunhal, destacam-se os seguintes Acs., proferidos pelo S.T.A., de 3/6/2009, processo nº 0672/06, no

¹³⁶ “ Não há qualquer obstáculo a que o juiz proceda a inquirição de mais testemunhas, ao abrigo do poder genérico de realizar todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade.” (artigo 99 nº1 da LGT e 13º nº1 deste Código), Jorge Lopes de Sousa, “C.P.P.T.” Op. cit. pág. 118.

¹³⁷ “Naquele art. 118 estabelece que o número máximo de 10 se reporta a cada acto tributário impugnado, pelo que, se conclui que, quando não há cumulação de impugnações, será de 10 o número máximo de testemunhas que podem ser inquiridas.” Jorge Lopes de Sousa, “C.P.P.T.” Op. cit. pág. 206.

¹³⁸ “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Jorge Lopes de Sousa, Op cit. pág. 407.

qual a recorrente, não se conformando com a sentença proferida pelo T.A.F. de Lisboa, o qual julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação aduaneira efectuada no âmbito do processo de cobrança nº 195/03 da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro de Lisboa, dele veio interpor recurso, com o fundamento do despacho recorrido, que deu sem efeito o rol de testemunhas, apresentado com fundamento na sua falta de identificação ser ilegal por violar os artigos 108º, nº 3 e 119º, nº 2 do C.P.P.T. Porém, a decisão proferida por este tribunal superior vem considerar que, tendo o juiz proferido despacho no qual julgou sem efeito o rol de testemunhas e posteriormente, após ter proferido aquele despacho, ter admitido recurso quanto ao mesmo e antes do seu trânsito ter proferido despacho para que os autos aguardem 180 dias antes da marcação da inquirição de testemunhas, implica inevitavelmente a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, no que respeita ao recurso interposto em primeiro lugar, ao contrário da nulidade invocada pelo recorrente.

No Ac. do T.C.A. Sul, de 2/2/2010, processo nº 03343/09, o recorrente, não se conformando com a decisão proferida pela Meritíssima Juiz *a quo* do T.A.F. de Almada, na medida em que julgou improcedente a oposição à execução fiscal, referente a IRC de 1997, vem alegar que “*a douta sentença apenas refere a produção de prova testemunhal, sem no entanto valorar os depoimentos ou referir quais os factos considerados provados ou não e que, a serem valorados, teriam levado à prolação de sentença com teor diverso.*”. Sucede que, na motivação do recurso que apresenta, a recorrente vem requerer a inquirição de uma testemunha, pela primeira vez indicada nos autos. No que respeita à prova testemunhal, diz aquela decisão que: em sede de oposição fiscal a oportunidade para o oferecimento da prova testemunhal reconduz-se à apresentação do articulado inicial nos termos do artigo 206º do C.P.T, por outro lado e ainda quanto à prova testemunhal, explica que: “*há que ter presente que sendo ela livremente apreciada pelo Tribunal, nos termos do artigo 396º do C.C., a credibilidade e autenticidade dos depoimentos que sejam prestados está dependente, por um lado, do grau de conhecimento e precisão revelado e, por outro e particularmente, da razão de ciência invocada em suporte desse mesmo conhecimento.*”¹³⁹. De seguida, aquele Ac. analisa a matéria de facto dada como provada e os vários depoimentos prestados pelas

¹³⁹“*Na medida em que a prova testemunhal segue o regime probatório da livre apreciação pelo Tribunal, artigo 396º do Código Civil, a fiabilidade desta prova afere-se pela razão de ciência exarada na acta dos depoimentos, correlacionando-a com as circunstâncias de tempo, lugar e modo de ocorrência dos factos das causa sobre que depõe cada testemunha de per si. De facto dispõe o artigo 638 nº 1 do C.P.C. aplicável nesta sede ex vi artigo 2º F) CPT Hoje artigo 2º do CPPT que: “A testemunha é interrogada sobre os factos que tenham sido articulados ou impugnados pela parte que a ofereceu e deporá com precisão, indicando a razão de ciência e quaisquer circunstâncias que possam justificar o conhecimento dos factos; a razão de ciência e quaisquer circunstâncias que possam justificar o conhecimento dos factos; a razão de ciência invocada será quanto possível especificada e fundamentada.” Ac. do T.C.A. Sul, de 1/2/2000, Processo nº 752/98 in Ac. do T.C.A. Sul de 2/2/2010, processo nº nº 03343/09.*

diferentes testemunhas e conclui que, a recorrente não pode deixar de ser havida como subsidiariamente responsável pela referida quantia exequenda de IRC, relativa ao exercício de 1997 e aqui em causa, pelo que, julga que a oposição não pode ser improcedente.

Também no que respeita ao exercício da gerência, surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 11/6/2007, processo nº01735/07, em que o recorrente, não se conformando com a sentença proferida pela Meritíssima Juiz do T.A.F. de Leiria, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal por si deduzida, recorreu da mesma para o T.C.A. Sul, no qual solicitou a alteração da matéria de facto, com o fundamento em que não era o recorrente que assinava as declarações fiscais da devedora principal, nem era o oponente que lidava com bancos, pelo que, deve o mesmo ser considerado parte ilegítima na execução. Sucede que, após ter ouvido a cassette áudio na qual se encontram registados os depoimentos prestados, o tribunal superior, constata não ter sido produzida qualquer prova no sentido indicado pelo recorrente, antes pelo contrário, considera que, as testemunhas inquiridas, entre elas, o Técnico Oficial de Contas da Sociedade, devedora original, afirmou que, na ausência do outro gerente, seu pai, era o próprio recorrente quem assinava os documentos relativos à sociedade, sendo que, ainda na ausência do outro gerente da sociedade, caso fosse necessário resolver qualquer problema da mesma, era contactado o aqui recorrente. Por outro lado, duas outras testemunhas foram igualmente peremptórias a afirmar que, era também o recorrente que contactava os bancos em nome da sociedade. Desta forma, aquela decisão conclui que, a matéria em causa não pode ser alterada no sentido de dar resposta negativa à matéria de facto, na qual se integram os depoimentos prestados. Além do mais, esclarece aquela decisão que, a doutrina sempre entendeu que, a responsabilidade dos gerentes recai sobre aqueles que efectivamente exerceram as funções de gerente, sendo que, uma vez nomeados para o exercício de tais cargos, o exercício das correspondentes funções é igualmente de presumir¹⁴⁰. Explica aquela decisão: *“a presunção de que a gerência de facto se infere da gerência de direito, não é uma presunção legal (estabelecida expressa e directamente na lei), mas uma presunção simples, apenas natural ou judicial, que tem por base os dados da experiência comum – e que, como se sabe, é admitida só nos casos e nos termos em que é admitida a prova testemunhal, de acordo com o disposto no artigo 351º do C. C. Por isso não vale a regra inserta no nº 2 do artigo 350 do C.C., própria para as presunções legais – as quais para serem destruídas (nos casos em que a lei o permite) têm de ser ilididas mediante prova em contrário.”* No caso em

¹⁴⁰ “ É ao responsável subsidiário que, em sede de oposição à execução fiscal, cabe o ónus da prova de que não exerceu a gerência de facto ou efectiva.”. A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 1997, anotação 8 ao artigo 13 in Ac. do T.C.A. Sul, de 11/7/ 2007, processo nº01735/07.

análise, os depoimentos das três testemunhas, registados em cassete áudio, com coincidência entre si, não estão de acordo com a tese defendida pelo recorrente; pelo contrário, indicam que aquele recorrente, no período em causa, exerceu funções de gerente da devedora originária, pelo que, foi negado provimento ao recurso.

No que respeita à presunção inerente à nomeação de gerente, mas com desfecho diferente, surge o Ac. do T.C.A. Sul, 2/12/2008, processo nº 01954/07, e que resulta da interposição de recurso por parte do representante da Fazenda Pública que, não se conformando com a decisão proferida pela Meritíssima Juiz do T.A.F. de Almada, dele interpôs recurso e alegou que a oponente praticou inúmeros actos, na qualidade de gerente, que vinculam a sociedade originária devedora, sendo que, no seu entendimento, a prova testemunhal produzida não é credível, o bastante, para levar a decidir pela procedência da pretensão do contribuinte. Para fundamentar a improcedência da oposição, o representante da Fazenda Pública descredibiliza os depoimentos prestados pelas testemunhas, mormente pela primeira e última testemunha, um pelo facto de também ser sócio gerente da sociedade e outra, pelo facto de viver em união de facto com o recorrente. Porém, a decisão em causa entende que os depoimentos prestados são unânimes no sentido de confirmarem o não exercício da gerência por parte do Executado. Quanto ao exposto, a decisão do tribunal superior explica que o sócio que depôs como testemunha não tem qualquer interesse na demanda, sendo que, o mesmo não é responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda; quanto ao demais, entende que a gerência efectiva tem que ser comprovada e é à Fazenda Pública que cabe fazer prova de tal gerência, sendo que sob o gerente de facto impende apenas uma presunção de gerência. A decisão foi julgada improcedente.¹⁴¹

O Ac. do T.C.A. Sul, de 16/6/2009, processo nº 03215/09, explica, no seu sumário, que consubstanciam actos de efectiva gerência, a intervenção em escrituras públicas de compra e venda em representação da sociedade na qualidade de sócio gerente, sendo que, a gerência de facto não se presume da gerência de direito embora se possa aferir da mesma *“através de um conjunto de prova usando-se (...) as regras da experiência”*. O Ac. em causa

¹⁴¹ Ver Ac. referido: *“os únicos elementos, realmente carregados para os autos em que a FP pode ancorar-se na sustentação do exercício efectivo da gerência, por parte da recorrida, são, apenas, a presunção meramente judicial, da sua qualidade jurídica de gerente e o facto de se indicar ter sido ela a subscritora, em nome e no interesse da executada originária, do pedido de adesão aos benefícios consagrados pelo DL 124/96 (...); Ora tendo a gerência efectiva de ser comprovada, sendo que a sua demonstração cabe à FP, é conclusivo, que actos isolados (ou mesmo esporádicos) de assinatura de documentos, como o dito pedido de adesão ao DL 124/96 (...) mas abrangendo também hipotéticas declarações de rendimentos em sede de IRC, como se sustenta no recurso, não são idóneos, a por si só, sustentarem, com segurança, o exercício efectivo da aludida gerência quando a prova testemunhal produzida se apresenta coerente e de atender, no sentido de que a oponente apenas figurou como “testa de ferro” dos verdadeiros sócios e gerentes da “M.....” com o fim de lhes possibilitar constitui-la e exercer a respectiva actividade (...) ainda que assim não tenha sucedido, temos por inexorável a ilação de que, pelo menos, fica uma dúvida substancial e fundada sobre o efectivo exercício da gerência da “M...” por parte da oponente; E sendo, como se referiu já, à FP que cabe o ónus probatório do exercício efectivo da gerência por parte do demandado, a tal título, como responsável subsidiário, e sendo a presunção desse mesmo exercício, decorrente da respectiva qualidade jurídica, meramente de facto ou judicial, então forçoso se impõe concluir que a referida dívida tem desfavorecer a FP e, por consequência, que a razão lhe não assiste no presente recurso.”*

surge da interposição de recurso por parte do representante da fazenda pública, o qual recorreu da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente a oposição deduzida ao arresto decretado pela sentença, ora em crise e que visava os bens próprios do responsável subsidiário. Nas alegações que apresenta, o representante da Fazenda Pública alega que o recorrido praticou actos de gestão e obrigou e responsabilizou a sociedade perante terceiros, tanto no período da dívida como no prazo legal de pagamento. A decisão deste tribunal superior, para dirimir a questão do ónus da prova de gerência de facto, seguiu de perto o Ac. do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.¹⁴², de 28/2/2007, processo nº 00132/06, e concluiu que dos elementos constantes dos autos, até à data que decretou o arresto, apenas figurava na Conservatória de Registo Comercial, como gerente, o recorrido, sendo que, apenas nessa data foram promovidos e efectuados os registos de renúncia do recorrido reportando-se a data anterior. A decisão em causa dá assim como provado que, nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, o recorrente exerceu de facto a gerência da devedora originária e a renúncia à gerência só foi levada a registo em 2008 e, contrariamente ao que consta da sentença recorrida, durante este período não agiu com base em poderes conferidos através de procuração; conclui-se que o mesmo exerceu a gerência de facto entre 2003 e 2006, no período de Abril a Maio de 2002 e a partir de 2007 a Fazenda Pública não fez prova da prática de qualquer acto de gerência por parte do recorrido e “*da gerência de direito não se presume a de facto nem esta resulta de qualquer factualidade existente nos autos.*”. Conclui-se ainda a culpa do recorrido na insuficiência do património da sociedade, tendo ficado provado nos autos que o mesmo alienou grande parte do património daquela, pelo que, foi a oposição julgada improcedente com a manutenção do arresto decretado.

No Ac. do T.C.A. Norte, de 16/3/2006, processo nº 00245/04, perante a improcedência da impugnação judicial que deduziu contra actos de liquidação adicional, veio o recorrente afirmar ter demonstrado, através de prova documental e testemunhal que as suas despesas de

¹⁴² “Não se pode afirmar, como se faz no Ac. recorrido que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito. Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida estabelecida, resultando só do raciocínio do Juiz, feito em cada caso que lhe é submetido. As presunções influenciam o regime do ónus probatório. Em regra, é a quem invoca um direito que cabe provar os factos seus constitutivos. Mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus. É o que decorre dos artigos 342º, nº1, 350º, nº 1 e 344º do Código Civil (...) o ónus da prova é atribuído pela lei, o que não acontece com a presunção judicial. Quem está onerado com a obrigação de fazer a prova fica desonerado se o facto se provar mediante presunção judicial; mas sem que caiba falar, aqui, de inversão do ónus. (...) Mas, no regime do artigo 24º nº 1, alínea a) da LGT porque beneficia da presunção legal de que o agente agiu culposamente, não tem que provar essa culpa (...) Ainda assim, nada a dispensa de provar os demais factos, designadamente, que o revertido geriu a sociedade principal devedora. Deste modo, provada que seja a gerência de direito, continua a caber-lhe provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função, posto que a lei se não basta, para responsabilizar o gerente, com a mera designação, desacompanhada de qualquer concretização. Esse efectivo exercício pode o Juiz inferi-lo do conjunto da prova, usando as regras da experiência, fazendo juízos de probabilidade, etc. Mas não pode retirá-lo, mecanicamente, do facto de o revertido ter sido designado gerente, na falta de presunção legal.”.

deslocação devem ser suportadas pela sua entidade patronal, pois foram efectuadas ao seu serviço e a favor da mesma, tratando-se de ajudas de custo, nos termos do artigo 2º do CIRS. No que respeita à prova testemunhal, a sentença recorrida afirma que: *“quer os documentos juntos pelo impugnante, quer a prova testemunhal produzida não podem ser credíveis, uma vez que nos referidos documentos existem irregularidades já mencionadas e as testemunhas são trabalhadores da mesma entidade patronal e todos eles são abrangidos pela mesma situação patronal.”*. O Ac. do Tribunal Superior vem explicar que a prova não pode ser totalmente “desaproveitada” e “desprezada” com a referida motivação; entende aquela decisão, não existir qualquer fundamento legal para que os depoimentos não sejam tidos em consideração, a sua isenção não foi posta em causa, os mesmos não foram impugnados e são coincidentes entre si, tendo as testemunhas demonstrado razão de ciência no, conhecimento dos factos, veja-se: *“a circunstância de as testemunhas serem colegas de trabalho do impugnante e estarem abrangidos pela mesma situação patronal deve ser ponderada na avaliação do valor intrínseco de cada um desses depoimentos, mas não constitui, naturalmente, motivo para afastar, à partida, toda a sua credibilidade. A força probatória do depoimento das testemunhas é apreciada livremente pelo Tribunal e o julgador pode, obviamente, dar como provados os factos, exclusivamente com base no depoimento de pessoas que, sendo colegas de trabalho da parte, têm até especial e particular conhecimento dos factos por esta alegados aliás, no caso, a Fazenda Pública não apresentou quaisquer testemunhas que contrariassem os depoimentos prestados, nem por qualquer forma pôs em causa a credibilidade das testemunhas apresentadas pelo impugnante.”*. Por outro lado, não existem circunstâncias objectivas que ponham em causa a credibilidade das mesmas. Com base nestes depoimentos e nos boletins de itinerário assinados pelo trabalhador, foram aditados factos provados, ficando assente que eram os trabalhadores que suportavam as despesas com deslocação e alimentação, sendo aquela quantia reembolsada no final de cada mês, pelo que, foi concedido provimento ao recurso e anulada a liquidação adicional.

O Ac. do T.C.A. Sul, de 25/11/2008, processo nº02630/08 surge pelo facto de a recorrente não se conformar com a decisão do T.A.F. de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação de IRC de 1996, pelo que, concluiu nas suas alegações que o tribunal *a quo* não procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela impugnante e cujo depoimento a mesma considera imprescindível ao esclarecimento de todos os aspectos relacionados com a organização da sua contabilidade, bem como, nos que respeita às circunstâncias atinentes à reunião da comissão de revisão, designadamente às

circunstâncias de celebração do respectivo acordo; nestes termos, entendem que a matéria de facto deve ser ampliada, através da baixa dos autos ao tribunal recorrido.

As questões em discussão giram à volta da existência e valor do acordo pretensamente celebrado no âmbito da comissão de revisão entre a A.T. e a contribuinte; nestes termos, será necessário apurar a inexistência do acordo, para que, as questões colocadas pela recorrente de ampliação da matéria de facto, em consequência da insuficiência instrutória, permitam a anulação da sentença. Veja-se que o nº 3, do artigo 92º, da L.G.T. dispõe que, havendo acordo entre os peritos, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada, sendo que, nos termos do nº 5 do mesmo artigo, em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável. Ainda nos termos do nº4, do artigo 86º, da L.G.T., explica-se que, na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade, excepto se a liquidação tiver sido determinada com base em acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável. A decisão em causa conclui que, quanto aos actos de natureza processual ou procedimental praticados pelo perito em nome do recorrente, *“haverá que proceder à inquirição de testemunhas arroladas pela impugnante, cujo depoimento é por ela considerado imprescindível ao esclarecimento de todos os aspectos relacionados com as circunstâncias atinentes à reunião da comissão de revisão, mormente no que diz respeito à existência do pretensado acordo, além de outras diligências que, na sequência ou a par dessa se mostrem pertinentes para aferir da violação dos poderes por parte do mandatário, visando a ampliação da matéria de facto, através da baixa dos autos ao Tribunal recorrido, que se pode determinar por invocação dos artigos 729º e 730º do C.P.C. Porque tal indagação se nos afigura indispensável à boa decisão da causa, consideramos ocorrer motivo de anulação oficiosa da sentença, a determinar a remessa do processo ao Tribunal recorrido, para melhor investigação e nova decisão, de harmonia com os termos do disposto do artigo 712º nº 4 do CPC por força dos artigos 792º e 749º do mesmo diploma e artigo 2º e) do CPPT.”*¹⁴³

¹⁴³ Numa perspectiva mais formalista, ou de carácter processual, surge o Ac. do T.C.A. Norte, de 31/1/ 2008, processo nº 00065/03 no qual, as motivações elaboradas pelo recorrente não cumpriram o ónus de impugnação constante do artigo 690º-A do C.P.C., isto é, a recorrente não indicou os concretos pontos de factos que julgou incorrectamente julgados, nem quais os meios probatórios que imporiam decisão diversa da recorrida, sendo que, em caso de gravação da audiência a referencia a tais meios probatórios sempre teria que ser realizada através de referencia ao assinalado na acta, nos termos do disposto no nº 2 do artigo 522º C. Esta decisão do tribunal superior vem afastar o entendimento que defende o cumprimento do nº2 do artigo 690º – A do C.P.C. quando o recorrente indica *“o depoimento da testemunha X, gravado na cassete nº 1, lado A dos 0000 aos 1500 segundos/voltas.”* Na verdade, entende-se que, o tribunal superior sempre teria que conhecer a localização daquele depoimento, sendo que, a intenção do legislador ao impor aquela identificação foi a de *“obter uma menção delimitadora e rigorosa das partes, dos depoimentos testemunhais eleitas, pelo recorrente, como capazes e adequadas ao estabelecimento de uma convicção, no julgamento da matéria de facto, especificada e diversa da que suportou a decisão recorrida.”* A decisão em causa, abre uma excepção para a não indicação dos concretos pontos da matéria de facto nos casos em que a testemunha tenha deposto sobre apenas um dos pontos da matéria de facto *“in caso, a recorrente não cumpriu o ónus da indicação, em conformidade com o exigido pelo artigo 690º – A, nº 2 do C.P.C., porque se limitou a fazer uma apelo genérico ao declarado por duas das três testemunhas inquiridas no processo, cujos depoimentos mereceram registo áudio, sem que tenha acompanhado essa indicação de qualquer referência e muito menos com os contornos que acabámos de estabelecer, ao assinalado na acta quanto à posição das cassetes utilizadas das partes dos depoimentos pretendidas*

Ainda quanto ao depoimento testemunhal, desta vez tendo em conta um aspecto mais formal, surge o Ac. do T.C.A. Norte, 24/5/2007, processo nº 00458/04, em que foi decidido ordenar a baixa do processo ao tribunal recorrido para fixação da matéria de facto e prolação de sentença. Nestes autos de impugnação judicial contra a liquidação de Sisa produzida oficiosamente, não se conformando com a sentença proferida pelo T.A.F. de Viseu que julgou a impugnação improcedente e manteve a liquidação impugnada, veio a recorrente alegar que a sentença recorrida não teve em conta a prova testemunhal produzida, nem sequer os factos constantes dos documentos juntos com a petição inicial, pelo que, entende que a mesma sofre de erro de julgamento. A decisão proferida pelo tribunal superior, ora em análise, vem constatar que o registo escrito do deposto por cada uma das testemunhas se resume à expressão: “*Respondeu de forma a confirmar toda a factualidade vertida na petição inicial*”. Os tribunais de segunda instância, administrativos e fiscais, têm poderes para conhecer da matéria de facto e de direito, pelo que, a gravação de depoimentos é essencial à reapreciação da matéria de facto a ocorrer em segunda instância. Os registos dos depoimentos constantes dos autos são insuficientes o que “*não permite, a este tribunal de recurso, a reapreciação (e possível alteração) da matéria de facto fixada na sentença recorrida, em resultado do reparo que o julgamento desta, por parte do tribunal recorrido mereceu da recorrente, pelo que, a coberto do disposto no artigo 712 nº 4 do CPC, só resta decidir por forma a que se repita, em 1ª instância, a inquirição das testemunhas identificadas a fls 89/90, com recurso à gravação os respectivos depoimentos ou, se não for possível, com a redução a escrito respeitando os parâmetros supra enunciados, com a sequente prolação de nova sentença que atente e valore, segundo as várias soluções possíveis de mérito, todos os elementos probatórios disponíveis nos autos.*”.

O Ac. do T.C.A. Sul, de 23/4/2008, nº02093/07, versa sobre o depoimento de parte e considera admissível que o gerente, revertido e oponente, nos autos, possa indicar como testemunha outro co-gerente, da mesma sociedade devedora, o qual é também revertido pelas dívidas da mesma em processo autónomo. Vejamos, o recorrente, não se conformando com o despacho interlocutório proferido pelo T.A.F. de Beja, que indeferiu a inquirição da testemunha arrolada com a apresentação da petição de oposição, fê-lo com o fundamento de

sujeitar à reapreciação deste Tribunal.” O recurso quanto à matéria de facto foi rejeitado e manteve-se, desta forma, a decisão da matéria de facto produzida em primeira instância. “*Importa mencionar que esta rejeição é assumida sem prévia actuação de qualquer convite à Rte, no sentido de poder eventualmente corrigir os termos da indicação que fez, na medida em que, não só as conclusões, mas também e sobretudo, as alegações são neste aspecto totalmente omissas (...) não sendo legalmente possível convidar a Rte a completá-las. Tenha-se presente que, por exemplo, “da jurisprudência do T.C. não pode retirar-se (...) uma exigência constitucional geral de convite para aperfeiçoamento, sempre que o recorrente não tenha, por exemplo apresentado motivação, ou todos ou parte dos fundamentos possíveis da motivação. E ainda, por outro lado, que o legislador processual pode definir os requisitos adjectivos para o exercício do direito ao recurso, incluindo o cumprimento de certos ónus ou formalidades que não sejam desproporcionados e visem uma finalidade processualmente adequada, sem que tal definição viole o direito ao recurso constitucionalmente consagrado.*” Ac. do TCA Norte, de 31/1/2008, processo nº 00065/03, pág. 8.

esta poder ser chamada a depor como parte e não poder intervir no processo como testemunha. A decisão em causa concedeu provimento ao recurso, revogou o despacho recorrido, para que o mesmo seja substituído por outro que admita a inquirição da testemunha arrolada. A fundamentação desta decisão segue de perto as alegações de recurso da recorrente; com efeito, este tribunal superior chama a atenção para o facto de, subjacente ao depoimento de parte, estar a obtenção de uma prova por confissão. Atentos ao processo de oposição à execução em causa, temos que, as partes são, não a sociedade originalmente executada, mas antes, o recorrente e a Fazenda Pública, “ *enquanto entidade exequente que contra aquela, por via da reversão, dirigiu a execução fiscal.*”. Nestes autos, a sociedade devedora não é parte, pelo que, nem esta nem qualquer um dos seus representantes podiam prestar depoimento como tal. A decisão em causa entende ainda que, em matéria tributária, lidamos com direitos indisponíveis, ao invés do disposto no artigo 353º, nº 1 do C.C. que refere que a confissão apenas pode versar sobre direitos disponíveis, pelo que, seria inadmissível o depoimento de parte nestes autos. Não obstante, tendo em conta o princípio do inquisitório e da verdade material, o Meritíssimo Juiz *a quo*, sempre deveria ter admitido a inquirição daquela testemunha, ainda para mais, atenta a sua qualidade de co-gerente da sociedade devedora.

Ainda no que respeita ao depoimento de parte e em sentido inverso, é de referir o Ac. do T.C.A. Sul, de 20/5/2003, processo nº 07216/02; este, com apoio na sentença proferida que indeferiu a inquirição dos sócios gerentes da sociedade impugnante, veio manter tal decisão e afirmar que, no que respeita ao exercido direito de dedução de IVA, não é possível produzir-se depoimento de parte, pois sobre os mesmos não é possível obter-se a confissão dessa parte: “*Assim, quer porque sobre tais factos serem insusceptíveis de serem produzidos depoimentos de parte por banda dos administradores da recorrente, como se fundamentou no despacho recorrido, quer também porque formalmente não era susceptível de a parte, ela própria, requerer o depoimento dos seus administradores, não poderiam os mesmos serem admitidos a prestá-los, sendo por isso de os indeferir, como aconteceu, e nenhuma censura merecendo o despacho recorrido, que assim decidiu e que é de confirmar.*”.

5.4 Conclusões intermédias

A prova testemunhal é, no âmbito do direito processual civil e penal, o meio primordial de prova.

No âmbito do processo tributário, mais concretamente no que respeita aos processos de impugnação judicial e de oposição à execução fiscal, o regime da prova testemunhal tem como regime subsidiário aquele que consta do direito processual civil, nos termos dos artigos 616º a 645º do C.P.C., por remissão do artigo 2º do C.P.P.T..

Atendendo à admissibilidade geral dos meios de prova, optou-se, neste trabalho, por focar as limitações a tal generalidade, as quais, conclui-se, se mostram comuns ao direito processual civil e penal e também ao processo tributário, devido à remissão para o primeiro regime processual.

As especificidades da produção de prova testemunhal, no que respeita ao processo tributário encontram-se, como referido supra, nos artigos 118º e 119º e mais uma vez são evidentes as semelhanças com as regras de produção de prova no processo civil, desde logo referimos o facto de os depoimentos serem prestados no tribunal, em audiência contraditória, podendo a testemunha ser interrogada, directamente, sem intervenção do juiz, quer pelo impugnante quer pelo representante da Fazenda Pública, sendo ainda necessário proceder à gravação da prova ou à sua redução a escrito caso o tribunal não disponha de meios adequados à gravação.

Destacamos também o disposto no nº 3, do referido artigo 118º, do C.P.P.T, o qual remete para o artigo 155º, do C.P.C., referente à marcação de diligências mediante acordo prévio entre os mandatários, para prevenir a possibilidade de sobreposição de datas, como sucede com a marcação de todas as diligências em processo civil.

6 A Prova Documental

6.1 O direito processual civil

No C.P.C., a prova “*por documentos*” é introduzida pelo artigo 523º, na secção II, do Capítulo III, do Título II, sobre a instrução do processo. No direito processual civil, este meio de prova aparece associado ao momento de apresentação dos documentos em juízo, “*os documentos destinados a fazer prova dos fundamentos da acção ou da defesa devem ser apresentados com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes. Se não forem apresentados com o articulado respectivo, os documentos podem ser apresentados até ao encerramento da discussão em 1ª instância, mas a parte será condenada em multa, excepto se provar que os não pôde oferecer com o articulado.*”. É de notar que a aplicação da multa se destina a sancionar a junção tardia dos documentos e não a omissão da junção, com o articulado respectivo, ou seja, com o articulado no qual são alegados os factos que se pretende provar com a junção dos documentos. Até ao encerramento da discussão em primeira instância, a parte pode juntar documentos aos autos; porém, não deverá adiar tal junção quando tais documentos se encontrem em seu poder à data em que alega factos que pretende provar. Para garantir a tempestividade da junção e dissuadir as partes de protelarem a mesma, o legislador instituiu a aplicação desta sanção “*a parte mantém a liberdade de observar o ónus que sobre ela impende até ao momento preclusivo do encerramento da discussão de facto em primeira instância (art. 652 nº 3 e) tem, porém, o dever, quando o queira observar, de o fazer no acto de alegação do facto probando.*”.¹⁴⁴ Mesmo após o encerramento da discussão em primeira instância, e em caso de recurso, a parte poderá juntar os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até então, nos termos do artigo 524º do C.P.C..

No que respeita à jurisprudência do T.C. proferida no ano de 2009, destaca-se o Ac. do T.C., de 8/7/2009, nº 351/2009, processo nº 359/09. Neste, o recorrente entende não ter sido admitido a prestar a prova que requereu, juntamente com a impugnação de documentos juntos ao processo. A decisão proferida pelo T.C. vem esclarecer que, os documentos em causa não deveriam sequer ter sido juntos aos autos, pois “*encontram-se desprovidos de qualquer carácter probatório*”; o documento em causa mais não é do que o depoimento escrito de uma testemunha que, só pode ser junto aos autos nos termos do artigo 639º, nº 1, do C.P.C., ou seja, “*quando se verifique a impossibilidade ou grave dificuldade de comparência no Tribunal, pode o Juiz autorizar, havendo acordo das partes que o depoimento da testemunha*

¹⁴⁴ C.P.C. Anotado – José Lebre de Freitas Op. cit. pág. 454

seja prestado através de documento escrito”. Ora, no caso em apreço, não só não se verificam os pressupostos da apresentação daquele depoimento escrito, como também, no caso da verificação de tais pressupostos, o documento em causa não reuniu sequer os requisitos formais da sua validade, ou seja, não estava datado e assinado pelo autor, nem dele constava uma relação discriminada dos factos que verificou pessoalmente nem das razões de ciência invocadas.

Destaca-se o artigo 528º do C.P.C. e a possibilidade, nele contida, de a parte poder requerer a junção aos autos de documento em poder da parte contrária, documento este, muitas vezes, contrário aos interesses em litígio da parte obrigada à junção.

É ao juiz que cabe determinar a pertinência da junção daqueles documentos, antes de ordenar a mesma. Nos termos do artigo 531º do C.P.C., a parte pode, ainda, requerer a junção aos autos de documentos em poder de terceiros. À parte que requer a junção cabe, não só alegar a importância da mesma, como também indicar os motivos da impossibilidade da junção. Quando não o fizer, poderá ver a sua pretensão indeferida, como sucedeu na decisão proferida pelo T.R.L. de Guimarães a 20/04/2010, no âmbito do processo nº 3316/08.4TBBRG-B.G1.¹⁴⁵

Mas esta questão não é pacífica, pois existe jurisprudência que afasta a necessidade de alegação da dificuldade de junção de documentos, sendo certo que tal alegação também não é exigida pela letra da lei: *“Para solicitar a apresentação de documentos em poder de terceiro, nos termos do artigo 531º do C.P.C., não se torna necessário alegar ou provar a impossibilidade ou dificuldade de acesso aos mesmos. Basta que, os documentos estejam na posse do terceiro e não na do Requerente.”* (Ac. da T.R.P. do Porto de 22/11/2003).¹⁴⁶

O incumprimento do disposto nos artigos anteriores implica a aplicação de uma sanção, à parte contrária e ao terceiro, em poder do documento cuja junção foi requerida. Esta sanção é aplicada nos termos do artigo 529º, nº 2, do C.P.C., como sanção para todos aqueles que em desrespeito pelo princípio da cooperação, recusem a colaboração necessária à descoberta da verdade. É de notar, aliás como sucede com a junção tardia de documentos, que as normas citadas visam dar cumprimento ao princípio da cooperação: apesar de o vocábulo “cooperação” significar auxílio, ajuda ou trabalho em conjunto, foi necessário, ao legislador estabelecer uma sanção para o caso do seu incumprimento. Além desta sanção, verifica-se, ainda, a inversão do ónus da prova, nos termos do artigo 344º do C.C., pelo que, passa a ser

¹⁴⁵ “A requisição pelo tribunal de documentos em poder de terceiros, a pedido da parte onerada com ónus da prova dos factos, a cuja demonstração aqueles documentos se destinam, está condicionada à alegação e prova da impossibilidade ou da dificuldade séria em a parte requerente os obter por si.”

¹⁴⁶ C.P.C. Anotado - Abílio Neto Op. cit. pág. 763 e 764.

ao notificado que se eximiu de proceder à junção de documento que cabe demonstrar não ter tido culpa no desaparecimento deste.

Perante a junção aos autos de um documento particular, as partes poderão impugnar a genuinidade deste documento, nos termos do disposto no artigo 544º do C.P.C., isto é, pode a parte alegar que desconhece a veracidade da letra e da assinatura de tal documento, no prazo de 10 (dez) dias¹⁴⁷. Perante a impugnação da genuinidade do documento, cabe à parte que juntou os documentos aos autos, e que vê a sua veracidade impugnada, requerer a produção de prova destinada a provar aquela veracidade. O artigo 362º (1ª parte), do C.C. define a prova documental como aquela que resulta de documento e na 2ª parte daquele artigo diz-se que “documento” é qualquer objecto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto.

O artigo 363º do C.C. estabelece a distinção entre documentos autênticos e documentos particulares.¹⁴⁸ Nos termos do artigo 546º do C.P.C. e igualmente no prazo de 10 (dez) dias após a sua junção, pode a parte arguir a falta de autenticidade de documento presumido por lei como autêntico: *“a falsidade consiste, no documento autêntico, em nele se mostrar atestado um facto que na realidade não se verificou (artigo 372 – 2 CC) e, no documento particular, em nele se mostrar exarada uma declaração que o seu autor não fez (artigo 376 -1 CC). Pressupõe a autenticidade (do documento autêntico) ou a genuinidade (do documento particular) e constitui meio de ilidir a respectiva força probatória plena. Pode ser ideológica ou material, consoante, no momento da formação de documento autêntico, o seu autor nele ateste, como verificados na sua presença ou por ele praticados, factos que não se verificaram, ou, em documento autêntico ou particular já formado, se verifique, feita pelo seu autor ou por outrem, uma alteração do respectivo conteúdo, ainda que por supressão ou acrescentamento.”*¹⁴⁹

Desta síntese retira-se que, em teoria pelo menos, as partes gozam de amplos poderes, no que respeita ao requerimento de junção de documentos aos autos. Por um lado, podem fazer tal junção, praticamente a todo o tempo (com a cominação de multa) e, por outro, podem requerer a junção de documentos à parte contrária ou a terceiros.

¹⁴⁷ “(...) a autoria do documento, isto é, a sua feitura pela pessoa a quem o apresentante o atribua, ou a sua exactidão, isto é, a correspondência da representação nele contida à realidade representada fica assente: se a parte contrária expressamente reconhecer ou não impugnar a letra e a assinatura, ou só a assinatura, de documento particular assinado, bem como, se declarar que não sabe se lhe pertencem” C.P.C. Anotado, José Lebre de Freitas Op. cit. pág. 449.

¹⁴⁸ “(...) os documentos escritos podem ser autênticos ou particulares sendo autênticos os exarados, com as formalidades legais, pelas autoridades públicas nos limites da sua competência ou, dentro do círculo de actividade que lhes é atribuído, pelo notário ou outro oficial público promovido de fé pública; todos outros documentos são particulares. (...) Os documentos particulares são havidos por autenticados, quando confirmados pelas partes, perante notário, nos termos prescritos nas leis notariais.”

¹⁴⁹ “C.P.C. Anotado”, José Lebre de Freitas, Op. cit. pág. 545.

A jurisprudência é escassa no que respeita à aplicação das sanções pelo não cumprimento da junção, como seja, a condenação em multa, a aplicação de sanção pecuniária compulsória e a inversão do ónus da prova.

A jurisprudência é igualmente escassa, no que concerne à apreciação e arguição da falsidade dos documentos, nos termos do artigo 544º e seguintes do C.P.C.. A este propósito refere-se, apenas, o Ac. do T.R.G. de 23/3/2010, Processo nº 3416/07.8TBBERG-B.G1 no qual pode ler-se : *“Todas as pessoas, sejam ou não partes na causa, têm o dever de prestar a sua colaboração para a descoberta da verdade, respondendo ao que lhes for perguntado, submetendo-se às inspecções necessárias, facultando o que for requisitado e praticando os actos que forem determinados (n.º 1). Aqueles que recusem a colaboração devida serão condenados em multa, sem prejuízo dos meios coercitivos que forem possíveis; se o recusante for parte, o tribunal apreciará livremente o valor da recusa para efeitos probatórios, sem prejuízo da inversão do ónus da prova decorrente do preceituado no n.º 2, do artigo 344.º do Código Civil (n.º 2).”*¹⁵⁰

6.2 O direito processual penal

No direito processual penal, a prova documental surge no Capítulo VII, do Título II, Livro III, sob a epígrafe “a prova”. O artigo 164º, nº 1, do C.P.P. contém a sua própria definição de documento, como sendo, a *“declaração, sinal ou notação corporizada em escrito ou qualquer outro meio técnico, nos termos da lei penal”*; esta definição é completada com a definição de documento, do artigo 255º alíneas a), c) e b) do C. P.. O artigo 164º, nº 2, admite a junção aos autos de documentos, por requerimento ou oficiosamente, excepto se o documento contiver declaração anónima. A junção de documento que contenha declaração anónima é, porém admitida, caso tal documento seja objecto ou elemento do crime. O documento é objecto do crime *“quando o crime incidiu sobre o próprio documento, como por exemplo, uma carta de condução falsa ou qualquer falsificação que incida sobre o documento.”* O documento é elemento do crime: *“quando o próprio documento constitui o meio de realização ou resultado do crime, v.g. uma carta anónima que imputa actos de corrupção ou de peculato a determinado funcionário público ou carta anónima que imputa*

¹⁵⁰ *“Serve isto para dizer que, independentemente da opinião que a apelante possa ter sobre a necessidade ou não da junção dos documentos em causa, terá de juntar os originais aos autos, por uma dupla ordem de razões. Em primeiro lugar porque o tribunal o determinou e, conforme se viu, têm legitimidade para o ordenar e a apelada tem a obrigação de satisfazer o ordenado e, em segundo lugar, porque tendo sido impugnada a genuinidade do documento e sido requerida a realização de perícia, tal junção se impõe, atento, designadamente, o disposto nos artigos 544.º n.º 3 e 583.º n.º 1 do C.P.C., impõe-se a junção aos autos do original dos mesmos”*.

actos de corrupção ou de peculato a determinado funcionário público ou carta anónima que se obteve através de coação.”¹⁵¹

De igual forma ao que sucede no C.P.C., também o C.P.P., estabelece a diferença entre documentos autênticos e documentos autenticados, não através da remissão para as normas do C.C., mas antes quanto ao seu valor probatório. O artigo 169º do C.P.P. vem determinar que *“Consideram-se provados os factos materiais constantes de documento autêntico ou autenticado enquanto a autenticidade do documento ou a veracidade do seu conteúdo não forem fundamentadamente postas em causa.”*; daqui se retira, à *contrario*, que apenas o valor probatório dos documentos particulares é livremente apreciado pelo tribunal.

A prova por documentos é indissociável do argumento da falsidade dos mesmos. O artigo 170º do C.P.P., sob a epígrafe “Documento falso” determina que, mesmo no âmbito de uma sentença absolutória, o tribunal pode declarar como falso determinado documento junto aos autos, produzindo e admitindo a produção de prova necessária à comprovação da sua falsidade. A este propósito cita-se o Ac. do S.T.J. de 24/5/1995, proferido no processo nº 47159: *“O actual C.P.P. não permite o incidente de falsidade, pelo que não é lícito recorrer às disposições do C.P.C., para pretender utilizá-lo. O ofendido que pretenda no Tribunal da Relação, arguir de falsas as guias e cotas do processo respeitantes à taxa de justiça devida por interposição de recurso, nos termos do artigo 187º do Código das Custas Judiciais, deve, uma vez notificado do despacho do Relator que julgou deserto o recurso por esse motivo, requerer que a matéria seja submetida à Conferência, para sobre ela ser proferido Ac. do qual podia interpor recurso, onde devia alegar a falsidade que depois seria decidida no dispositivo do Ac., nos termos do artigo 170 do C.P.P.”*.

A última referência à *“prova por documentos”* encontra-se no artigo 167º do C.P.P. e refere-se ao valor probatório das reproduções mecânicas. Diz aquele artigo que *“as reproduções fotográficas, cinematográficas, fonográficas ou por meio de processo electrónico e, de um modo geral, quaisquer reproduções mecânicas só valem como prova dos factos ou coisas reproduzidas se não forem ilícitas, nos termos da lei penal. Não se consideram, nomeadamente, ilícitas para os efeitos previstos no número anterior, as reproduções mecânicas que obedecem ao disposto no Título III deste livro.”*¹⁵²

¹⁵¹ “A Prova do Crime – Meios Legais para a sua obtenção”, Fernando Gonçalves e Manuel João Alves, Op. cit. pág. 190.

¹⁵² “Configurando valiosos meios de prova, as gravações fonográficas e fotográficas constituem outro tópico de ostensivo relevo na perspectiva das proibições de prova. Um relevo a que os mais recentes desenvolvimentos tecnológicos e económicos (...) vieram emprestar uma acrescida valência pragmática. Dentre a plethora de dispositivos constitucionais e legais aplicáveis deve começar por citar-se o regime constante do artigo 167 do CPP (Valor probatório das reproduções mecânicas). (...) Nele estão coenvolvidos três princípios normativos articulados e complementares, que constituem outros tantos e decisivos momentos de redução da complexidade. Significativa, desde logo, a prevalência expressamente reconhecida ao critério da ilicitude penal substantiva: será inadmissível e proibida a valoração de qualquer registo fonográfico ou fotográfico (fílmico, vídeo, etc.) que, pela sua produção ou utilização, represente um qualquer ilícito penal material,

No referido Título III, encontram-se os artigos 192º e 199º, que estabelecem a proibição de obtenção de tais provas, nestes termos: “*Não valem, pois, como prova, por exemplo gravações de conversas particulares de outrem ou fotografias ou filmes de pessoas em privado, quando não autorizadas, já que a sua obtenção não é lícita (...) a exclusão da ilicitude poderá ocorrer pelo facto de tais reproduções mecânicas terem sido produzidas com o consentimento do titular do próprio interesse jurídico lesado ou não serem senão o natural resultado de actos e de diligências levadas a cabo no âmbito do próprio C.P.P. com vista à perseguição da verdade material, portanto como verdadeiros actos de investigação criminal. (...) Assim não são ilícitas, entre outras, as reproduções mecânicas feitas à sombra do disposto no Título III deste Livro, ou seja, as que são abrangidas pelos artigos 171º a 190º (exames, revistas, buscas, apreensões e escutas telefónicas). Estas reproduções são livremente valoradas pelo julgador, de harmonia com o preceituado no artigo 127º.*”^{153, 154}

6.3 O processo de impugnação judicial e o processo de execução fiscal

No processo de impugnação judicial, a prova documental aparece no artigo 108º, nº 3, do C.P.P.T. sob a epígrafe “Requisitos da petição inicial”. É com a petição inicial que, “o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser”. De igual forma ao que sucedia no processo civil – que como já se viu tem aplicação subsidiária a este processo de impugnação, nos termos do artigo 2º, aliena e) do C.P.P.T. – os documentos podem ser juntos aos autos até ao encerramento da discussão em primeira instância que, neste processo, termina com o prazo das alegações, previsto no artigo 120º, do C.P.P.T.. Porém, também neste caso – e também como já estudado no capítulo anterior – o impugnante além de não ficar dispensado do pagamento de multa, terá que provar a impossibilidade da junção de documentos até ao termo do prazo.

à luz do disposto no artigo 179º do Código Penal.” Manuel da Costa Andrade, “Sobre as proibições de Prova em Processo Penal”, Coimbra Editora, Coimbra, 1992, pág. 237.

¹⁵³ Op. cit., “C.P.P. Anotado”, M. Simas Santos e Leal Henriques pág. 167º.

¹⁵⁴ Pela frequência da discussão e popularidade deste meio de prova, destaca-se quanto ao exposto, o Ac. do T. R. P., de 3/2/2010, nº RP20100203371/06.5GBVNF.P1 no qual pode ler-se “*Na prova documental, consubstanciada nas imagens registadas em suporte digital (vide fls. 22) e papel (fls. 23 a 28), onde se pode observar a imagem do arguido a introduzir-se no estabelecimento que furtou no apontado dia 18. Essa prova foi contestada pela versão trazida pelo arguido, que negou a autoria de qualquer um dos factos vertidos nas acusações em julgamento. No entanto, a similitude dessas imagens com a fisionomia do arguido e a circunstância de ter sido observado nesse dia, pela hora do evento, com a mesma roupa, nas imediações, por agente da GNR (a testemunha E.....) que o conhece há algum tempo, afasta qualquer dúvida relevante sobre essa identificação. Rejeitamos aqui a invocada proibição ou nulidade de tal prova, uma vez que não foi, por qualquer forma, obtida em violação do preceituado no disposto no art. 126º, do Cód. de Proc. Penal. Não está em causa, nomeadamente, qualquer violação da vida privada do arguido, quando o mesmo, de forma não autorizada, por arrombamento, violando por várias formas o património de outrem, se introduz num estabelecimento público, por sinal fechado naquela altura. Como é óbvio, a protecção da vida privada deste cidadão/arguido não é tão abrangente que lhe permita, impunemente, a coberto de normas que visam a defesa desse direito fundamental, pôr em causa outros direitos fundamentais de terceiros (v.g., o da propriedade afectada – art. 32º, nº 1, da C.R.P., e art. 1305º, do Código Civil), de forma criminosa. O art. 32º, nº 8, da C.R.P., que está na génese do art. 126º, nº 3, do Cód. de Proc. Penal, tem de ser interpretado de forma que previna a violação da substância desse direito fundamental mas não ao ponto de o mesmo constituir um abuso ou a descaracterização de outros, sendo irrelevante, por um lado.*”

O Ac. do S.T.A., de 2/4/2009, processo nº 0685/08 defende que, pelo disposto no nº1 do artigo 523º do C.P.C., os documentos destinados a fazer prova da acção ou da defesa devem ser juntos aos autos com os respectivos articulados, dos quais conste a alegação daqueles factos, caso não tenham sido apresentados com o articulado respectivo, os documentos podem ser apresentados até ao encerramento da discussão em 1ª instância, sendo a parte condenada em multa, caso não prove a impossibilidade da junção até àquele momento. A junção tardia de documentos com base no disposto no nº1, do artigo 524º do C.P.C. não pode ser suprida com a invocação da existência de mero lapso.

A questão da junção aos autos de documentos na fase de recurso tem sido objecto de discussão na jurisprudência. O Ac. do T.C.A. Sul, de 18/3/2009, processo nº 02576/08, resulta de recurso interposto de decisão proferida pela Meritíssima Juiz do T.A.F. de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra liquidação adicional de IRC. Nas alegações que apresenta, a recorrente vem alegar mostrar-se indispensável – em nome do princípio da verdade material – requerer a junção aos autos, nesta fase de recurso, de documentos comprovativos de pagamentos por si realizados. Sucede que a decisão do tribunal *ad quem* entende que a recorrente podia ter procedido à junção dos referidos documentos logo na sua primeira intervenção processual, tendo em conta o princípio da cooperação. Uma vez que a recorrente pretende a eliminação da ordem jurídica de acto tributário de liquidação, torna-se necessário, para o efeito, a produção de todos os elementos de prova de que dispusesse *ab initio*. Por outro lado, entende não se verificarem os restantes pressupostos, constantes do artigo 524º e 706º do C.P.C., que legitimem a junção tardia de documentos aos autos. Aquela decisão acaba por considerar os documentos em causa, relevantes para a demonstração de pagamentos de comissões pela recorrente, e vem invocar o princípio do inquisitório e da livre investigação para evidenciar a necessidade de o próprio tribunal *a quo* providenciar pela sua junção, não obstante a condenação da recorrente em multa, pela junção tardia dos mesmos.^{155, 156}

¹⁵⁵ Ver ainda Ac. do T.C.A. Sul, de 26/1/2010, processo nº 03485/09.

¹⁵⁶ Também o Ac. do T.C.A. Sul, de 18/3/2009, processo nº 02567/08, a recorrente não se conformando com a decisão proferida pelo T.A.F. de Lisboa que, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação de taxa urbanística, dela veio interpor recurso e nas suas conclusões veio requerer a junção aos autos de documentos. Desta forma, a primeira das questões com que o tribunal *a quo* se depara é a de aferir sobre a admissibilidade da junção aos autos destes documentos, para o efeito, depois de enumerar todas as situações contempladas nos artigos 524º e 706º nº 1 do C.P.C. refere que: “*como é axiomático a verificação das circunstâncias que se acabam de elencar tem, como não pode deixar de ser, como pressuposto necessário que os factos documentados sejam relevantes/pertinentes à decisão a proferir, o que decorre desde logo directamente da circunstância dos docs. terem de ter por desiderato a prova dos fundamentos da acção e/ou defesa (...) e, indirectamente e como consequência do que se vem de referir, do facto de o juiz se encontrar vinculado a mandar retirar do processo os que sejam impertinentes ou desnecessários, por força do estipulado no artigo 543º do mesmo compêndio legal. (...) a razão de ser dos presentes autos radica, desde logo, no entendimento da recorrente que, no caso, se não verificam os pressupostos estipulados na lei que legitimem a liquidação da TRIU em causa (...) à luz das soluções jurídicas possíveis de serem dadas ao caso que aqui se controverte (...) apenas revelam pertinência os documentos que consubstanciam o contratualizado entre a recorrente e a Parque Expo 98, particularmente no que concerne à realização de infra – estruturas e o acordo celebrado entre o Município de Lisboa e a Parque Expo 98, em 2005, razão porque, os demais, deverão ser desentranhados e entregues ao seu apresentante, com custas do incidente a seu cargo (...)*”

O Ac. do T.C.A. Sul, de 20/5/2003, processo nº 00290/03, oferece uma explicação, mais alargada, quanto à razão de ser do artigo 524º, do C.P.C.. Vejamos: “*após o encerramento da discussão em 1ª instância são admitidos, conforme dispõe o nº 1 do artigo 524º do mesmo diploma, no caso de recurso os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento. O nº 2 daquele artigo permite que os documentos destinados a provar factos posteriores aos articulados, ou cuja apresentação se tenha tornado necessária por virtude da ocorrência posterior, podem ser oferecidos em qualquer fase do processo. Mas, a frase “em qualquer estado do processo” significa, conforme diz José Alberto dos Reis, que os documentos em referência podem ser juntos mesmo depois de encerrada a discussão em 1ª instância, mas, como é evidente, na 1ª instância (vide C.P.C. Anotado, vol IV, pág.18). No que diz respeito ao recurso de apelação, o artigo 706º do C.P.C. prescreve no seu nº 1 que “as partes podem juntar documentos às alegações, nos casos excepcionais a que se refere o artigo 524º ou no caso de a junção se tornar necessária em virtude de o julgamento proferido na 1ª instância” Relativamente à primeira parte daquele número, é necessário, para que a junção seja lícita, que a parte demonstre que não lhe foi possível juntar os documentos até ao encerramento da discussão em 1ª instância. Relativamente à última parte do mesmo número, a lei não abrange, conforme dizem Antunes Varela J. Miguel Bezerra e Sampaio Nora, a hipótese de a parte se afirmar surpreendida com o desfecho da acção (ter perdido quando esperava obter ganho de causa) e pretender, com tal fundamento, juntar à alegação documento que já poderia e deveria ter apresentado na 1ª instância. O legislador quis manifestamente cingir-se aos casos em que, pela fundamentação da sentença ou pelo objecto da condenação, se tornou necessário provar factos com cuja relevância a parte não podia contar (...) O advérbio “apenas”, usado na disposição legal significa que, a junção só é possível se a necessidade do documento era imprevisível antes de proferida a decisão em 1ª instância. Assim a junção de documentos às alegações da apelação só poderá ter lugar se a decisão da 1ª instância criar pela primeira vez a necessidade de junção de determinado documento quer quando se baseie em meio probatório não oferecido pelas partes, quer quando se funde em regra de direito com cuja aplicação ou interpretação os litigantes não contavam.”. No caso dos autos, os documentos juntos pela recorrente Fazenda Nacional, tendo em conta as datas a que se reportam os factos documentados, não são*

Por outro lado, no que concerne àqueles dois documentos que se entendem pertinentes, face a possíveis soluções de direito, há que levar em linha de conta que se aquele que se reporta ao acordo entre o Município de Lisboa e a Parque Expo 98, não podia ser junto com o seu articulado e, por essa medida, é de admitir a sua junção sem mais, já o outro, referente ao contratualizado entre a última e a recorrente podia e devia ter sido junto aos autos com o articulado inicial; Por consequência, no que a este diz respeito, admite-se a sua junção, condenando-se, no entanto, a recorrente, em multa pela sua apresentação tardia.”; Neste sentido o Ac. de 24/3/2009, processo nº 02794/08 e Ac. de 17/2/2009, processo nº 2484/08, ambos do T.C.A. Sul.

supervenientes e poderiam ter sido juntos aos autos com a contestação. Os documentos juntos pela recorrida constam da fase instrutória dos autos, pelo que, a sua junção não se mostra necessária. Contrariamente ao alegado pela recorrida em contra-alegações, o recurso não se fundamenta em factos e documentos novos, pelo que, não foi ordenado o seu desentranhamento dos autos.

O artigo 110º, nº 4, deste C.P.P.T., determina que, com a contestação, “*o representante da Fazenda Pública remete ao Tribunal para todos os efeitos legais, o processo administrativo que lhe tenha sido enviado pelos serviços.*”. No Ac. do T.C.A. Sul, de 17/2/2009, processo nº 02742/08, a recorrente não se conformando com a sentença proferida pelo T.A.F. de Sintra que julgou improcedente esta oposição à execução, dela interpôs recurso e alegou a nulidade da decisão, nos termos do artigo 125º, do C.P.P.T., por erro de julgamento, sendo que, a simples remissão para o processo administrativo apenso não constitui a forma adequada de fixação de matéria de facto. Pelo exposto, a decisão recorrida não satisfaz as exigências do disposto nos artigos 123º, do C.P.P.T. e do artigo 659º, nº 2 e nº3, do C.P.C.. Entende a recorrente que a interpretação do artigo 123º, nº 2, do C.P.P.T., no sentido de admitir como discriminada a matéria de facto dada como provada na decisão, através da remissão para documentos que constam dos autos, implica a nulidade da decisão. A decisão deste tribunal superior, agora em análise, explica que “*é pacificamente aceite, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, particularmente do STA, que a simples remessa, quer para documentos, quer para articulados das partes, não consubstancia o dever de fundamentação da discriminação da matéria de facto dada como provada e como não provada, já que tal remessa apenas é susceptível de justificar a existência do documento a que se atém mas não do respectivo teor e, por consequência, da factualidade (enquanto relevante à decisão a proferir) que esse mesmo teor consubstancia.*”. Porém, compulsados os autos, verificou aquela decisão, que o tribunal *a quo* não se limitou a remeter os factos provados para os documentos dos quais tais factos constam, antes fez o inverso, isto é, depois de fixar os factos, remete para os documentos que os suportam. Desta forma, conclui que inexistem factos que não tenham sido, expressamente, levados ao probatório apenas por referência ao processo administrativo de execução fiscal apenso aos autos.

Também no que respeita à impugnação da genuinidade de qualquer documento, tal como acontece no processo civil, o artigo 115º, nº 4, do C.P.P.T. estabelece que, no prazo de 10 (dez) dias após a sua junção ou apresentação, pode ser impugnada a genuinidade de qualquer documento, com a especialidade de, no mesmo prazo, ser requerida a confrontação deste documento com o original, ou certidão da cópia extraída do original. Este regime de

impugnação da genuinidade de documentos tem a particularidade de impor à parte que impugna o documento, o dever de pedir confrontação com o original, contrariamente ao que sucede no âmbito do direito processual civil, no qual é à parte que junta o documento que vem a ser impugnado, que cabe fazer prova da veracidade do mesmo. O Ac. do T.C.A. Sul, de 20/3/2007, processo nº 00696/05 decidiu que, nos termos dos disposto no nº 2 do artigo 19º do CIVA, só confere direito à dedução do imposto identificado, factura ou documento equivalente, “*sendo porém necessário, para além disso, que o serviço tenha sido prestado ou o bem transmitido*”; na verdade, explica-se ainda que, não obstante a factura que titula a prestação de serviço se encontrar na forma legal, o contribuinte que demonstra apenas ter emitido cheques ao fornecedor no valor do IVA, não consegue provar o pagamento da totalidade da factura, com a agravante de criar fundadas suspeitas sobre a veracidade da prestação de serviços. Nos autos identificados, não se conformando com a sentença do T.A.F de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida, pela recorrente, contra a liquidação adicional de IVA, pelo facto de esta não ter provado os serviços prestados, sendo que, o facto de esta ter efectuado pagamentos em moeda estrangeira, indicia fortemente serem facturas e pagamentos fictícios¹⁵⁷ e posteriormente a referida decisão conclui que, os factos constantes do probatório são suficientes para que os depoimentos das testemunhas não tivessem sido considerados em contraprova obtida pela fiscalização tributária, assim negou provimento ao recurso, confirmou a decisão recorrida e julgou improcedente a impugnação.”^{158, 159}

Também no que respeita à formalidade que as facturas devem respeitar, surge o Ac. do S.T.A., de 15/4/2009, processo nº 0951/08; aquela decisão vem identificar a factura ou

¹⁵⁷ Decide assim o Ac. referido: “*a prova testemunhal é insuficiente para provar os pagamentos, sendo certo que a recorrente deveria efectuar essa prova com documentos da sua contabilidade. É certo que, em processo judicial tributário são admitidos os meios gerais de prova (artigo 50º do CPPT e 72º da LGT). Porém, nada impede que o julgador, usando o princípio da livre apreciação da prova possa não aceitar como válida e convincente a prova efectuada por determinados meios. É o caso dos autos. Se a recorrente possui contabilidade organizada, fácil seria a prova dos pagamentos em causa com os respectivos suportes contabilísticos. Porém, os documentos apresentados são insuficientes para tal prova já que, por um lado os cheques que diz terem servido para pagamento, nem sequer se prova terem sido todos descontados pelo pretensu fornecedor de serviço. Por outro lado, algumas das verbas que diz terem sido afectas ao mesmo fim, estão contabilizadas na rubrica estadas e deslocações. Finalmente, não deixa de ser estranho que os únicos cheques emitidos pela recorrente correspondam ao montante do IVA e que aquela não tenha tido o cuidado de documentar o pagamento do serviço em causa nos autos do mesmo modo.*”

¹⁵⁸ Ainda no que respeita ao valor dos documentos autênticos, surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 7/12/2004, processo nº04994/01, no qual se explica que o valor probatório dos documentos autênticos restringe-se aos factos praticados pela autoridade que os emite, sendo que, não fazem prova plena quanto à declarações dos outorgantes que deles constam. As declarações prestadas perante aquela autoridade podem ser verdadeiras ou falsas, no caso em apreço as declarações prestadas pelos outorgantes foram infirmadas pela prova pericial efectuada.

¹⁵⁹ Ainda quanto à falsificação de facturas destaca-se o comentário ao Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 15/12/1993 se a falsificação de facturas constitui um crime de burla ou de simulação fiscal: “*(...) quando estamos face a uma simulação realizada por meio de um documento particular este acto não constitui um comportamento passível de censura jurídico – penal, a não ser que se trate de um meio para a prática de outros factos ilícitos. Ora, é precisamente o caso que se verifica nos presentes autos: a facturação falsa foi realizada com o intuito de obter um enriquecimento ilegítimo, pelo que poderá considerar-se como um meio para a prática de um crime de burla. Porém, dado estarmos perante uma infracção fiscal que é punida como tal, e uma vez que apenas interesses do Estado são lesados, concluímos, de harmonia com o referido, que os agentes apenas pelo tipo legal de simulação fiscal (um verdadeiro crime patrimonial) podem ser punidos.*” Helena Isabel Gonçalves Moniz, “Facturas Falsas – Burla ou Simulação Fiscal?”, Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Janeiro e Junho de 1994, Tomo XLIII, número 274/249, pág. 142 a 159.

documento equivalente, para efeitos do nº 2 do artigo 19º do CIVA, para efeitos de dedução do imposto, a que respeite todas as exigências do nº 5 do artigo 35º¹⁶⁰ daquele código. Explica-se ainda que, não obstante o sujeito passivo estar isento de IVA, tais requisitos constituem um formalismo *ad substanticiam*. Nestes autos em que a recorrente não se conformou com a sentença proferida pelo T.A.F. de Loulé que, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação adicional de IVA relativos aos exercícios de 2001 e 2002, vem a mesma defender que as facturas por si emitidas reúnem os requisitos do referido artigo 35º do CIVA, estando os mesmos devidamente identificados, no seu entender. Depois de uma exaustiva análise quanto à isenção do pagamento de imposto pelo recorrente, aquela decisão vem explicar que: “*o que o legislador pretendeu foi evitar a fuga e a fraude fiscal, exigindo várias formalidades aos documentos que atestam a existência de factos tributários: nas transmissões de bens e prestação de serviços as facturas têm que obedecer a todos os requisitos do dito artigo 35. No caso dos autos, o facto tributário é a prestação de serviços, pelo que os documentos relevantes para efeito de liquidação de IVA são as ditas facturas.*”. Foi negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida.¹⁶¹

O artigo 115º do C.P.P.T., nos seus números 2 e 3, contém ainda uma particularidade no que respeita aos meios de prova, pois admite como tal, as “informações oficiais” e confere-lhes valor probatório, “*quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objectivos.*”. Estas “informações oficiais” são fornecidas pela inspecção tributária e pelos serviços da administração tributária e devem estar devidamente fundamentadas; caso falte esta fundamentação, as “informações oficiais” serão valoradas livremente pelo tribunal.

O artigo 204º do C.P.P.T. contém os fundamentos da oposição à execução fiscal. Destes fundamentos destaca-se aquele que consta da alínea i) do referido artigo e que alarga o rol dos fundamentos da oposição, mas restringe os mesmos àqueles cuja prova se resuma à prova documental, pelo que, caberão nesta alínea i), por exemplo, as seguintes situações retiradas do STA: “*quaisquer factos extintivos ou modificativos da obrigação exequenda não*

¹⁶⁰ A alínea b) do nº5 do artigo 35º do CIVA determina que, as facturas devem conter a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável (...).”

¹⁶¹ Também o Ac. do S.T.A., de 18 de Novembro de 2009, processo nº 0712/09 estabelece que, o artigo 5º do DL 256/2003 impõe que, as facturas contenham os elementos constantes do artigo 35º, nº5 do CIVA. A recorrente, por sua vez debate-se com o facto de as menções ou requisitos impostos às facturas não serem pertinentes para aferir da possibilidade de dedução do IVA, pois estes não estão contidos naquele artigo 35º do CIVA o qual não permite uma interpretação extensiva, a decisão em causa discorda e explica que: “*o referido artigo 5º do DL 256/2003 submete, pois, as facturas e documentos equivalentes aos acrescidos requisitos formais ali previstos, com vista ao combate à evasão fiscal, e a partir de então só podem ser consideradas como facturas passadas na forma legal as que observem os requisitos enunciados tanto no nº5 do artigo 35º do CIVA como nos ditos diplomas. E a factura ou documento equivalente que não respeite integralmente os requisitos indicados não está passada “ em forma legal” e consequentemente, não permite deduzir o respectivo imposto. (...) não se trata de uma interpretação extensiva do artigo 35º do CIVA, mas antes de previsão legal de que, a partir de então, a factura deve conter os requisitos indicados naquele DL.” De seguida conclui que: “ a lei estabelece exigências formais especiais para a emissão das facturas ou documentos equivalentes como condição para a dedução do IVA, por forma a facilitar o controlo da fiscalização e evitar a fuga à tributação. E a factura que não respeite a forma legal é uma factura passada em forma não legal e que, por isso, independentemente da efectiva realização da operação que titula, não confere direito à dedução do IVA nela mencionado.”.*

*abrangidos nas alíneas anteriores; entre estes incluem-se, nas execuções por coimas e sanções pecuniárias, a morte do infractor, a amnistia e a anulação da decisão condenatória em processo de revisão, previstas no artigo 176, nº 2 deste Código, além da prescrição, enquadrável na alínea d) do nº1 deste artigo 204º.*¹⁶²

Diferente da questão da falsidade do título executivo constante do já referido artigo 204º, nº 1, alínea c) do C.P.P.T., é a questão do cumprimento dos requisitos de forma, no que respeita ao título executivo enquanto documento, questão muito discutida pela jurisprudência e que nos termos do artigo 165º, nº 1, alínea b), do C.P.P.T. constitui nulidade insanável quando não puder ser suprida por prova documental.¹⁶³ No Ac. do T.C.A. Sul, de 8/7/2008, processo nº 02399/08, a recorrente, inconformada com a sentença do T.A.F. de Leiria que julgou improcedente a oposição por si deduzida, dela vem recorrer com o fundamento da falta de acompanhamento da nota de citação, do despacho de concessão das ajudas e do impresso a que se refere o artigo 3º do Decreto lei 437/78 de 28 de Dezembro, pelo que, entende verificar-se a nulidade prevista no artigo 198º, nº 1 do C.P.C., aplicável por força do disposto no artigo 2º, alínea e), do C. P. P. T. Estaremos perante uma nulidade que, por ter sido arguida atempadamente, determinará a anulação dos termos subsequentes. O Meritíssimo Juiz *a quo* entendeu que a falta de requisitos essenciais do título executivo só constitui nulidade insanável do processo de execução fiscal, quando não puder ser suprida por prova documental, sendo que, no seu entendimento, tais documentos encontram-se já juntos aos autos (no processo de execução fiscal). Nestes termos, a nulidade invocada não pode proceder. Esta decisão foi apoiada e inteiramente confirmada pelo tribunal superior.

No mesmo sentido, surge o Ac. do S.T.A., de 29/10/2008, processo nº 0272/08, em que a recorrente, não se conformando com a sentença do T.A.F. de Penafiel que julgou procedente a oposição apresentada, dela interpôs recurso e alegou que a douta sentença, ao conhecer do pedido em sede de oposição, extravasa o conteúdo da alínea i), do artigo 204º do C.P.P.T., configurando-se assim, a violação do preceituado nos artigos 97º, nº 2, da L.G.T. e no artigo 98, nº 1, alínea a) do C.P.P.T.. A recorrente fundamenta a sua oposição em “erros” praticados na sua contabilidade, o que implicaria a apreciação da legalidade da liquidação. A decisão do tribunal superior vem acordar com o alegado, pois entende que as questões invocadas, os erros da contabilidade que originaram liquidações adicionais de IVA, a nulidade

¹⁶² “C.P.P.T.” Jorge Lopes de Sousa Op. cit. pág. 369.

¹⁶³ Quanto ao exposto ver ainda “ A Execução Fiscal” Rui Duarte Morais, Editora Almedina, Coimbra, Outubro de 2006.

do título executivo e caducidade da liquidação, não se enquadram em nenhum dos fundamentos do artigo 204º do C.P.P.T..¹⁶⁴

A decisão em causa acrescenta que, contrariamente ao alegado pela recorrente, não estamos perante uma verdadeira contradição entre o pedido e a causa de pedir, já que os fundamentos invocados, apesar de não serem fundamento de oposição à execução fiscal, são fundamentos de impugnação judicial. Foi concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e julgada improcedente a oposição.¹⁶⁵

Nos termos do disposto no artigo 211º do C.P.P.T., após a contestação por parte da Fazenda Pública, seguem-se os termos do processo de impugnação, com a consequência da admissão dos meios gerais de prova, apenas limitados, como já se viu, pela alínea i) do nº1, do artigo 204º do referido código.

Pelo facto de os processos de execução fiscal estarem demasiadas vezes ligados a infracções tributárias, destaca-se o Ac. do T.C.A. Sul, de 3/11/2009, processo nº 03316/09, que resulta da não conformação do recorrente com a improcedência da oposição à execução por si apresentada perante o T.A.F. de Almada; veio o mesmo alegar, entre outro, que tendo sido absolvido em processo crime de fraude fiscal, não se entende serem proferidas decisões diferentes para os mesmos factos, sendo provado que *“no processo – crime agiu sem culpa, no fiscal não conseguiu afastar a culpa”*, o recorrente invoca o artigo 674 - A do C.P.C. para afirmar presunção ilidível no que refere à existência de factos. Sucede que, uma vez analisada a sentença junta aos autos proferida naquela acção penal, o tribunal superior chega à conclusão que aqueles factos em nada se relacionam com os discutidos nos autos diz assim aquela decisão: *“É que nos termos do disposto no artigo 674 – A do C.P.C. só constitui presunção ilidível em quaisquer acções civis em que se discutam relações jurídicas dependentes da pratica da infracção, o decidido em processo penal transitado em julgado, relativamente aos factos que integram os pressupostos da punição e os elementos do tipo legal, bem como dos que respeitem às formas do crime, sendo que no caso, tal oposição à execução fiscal (...) em nada assenta nesses pressupostos da punição aí conhecidos e nem nos elementos desse tipo legal de crime, pelo que (...) nada que foi conhecido no citado*

¹⁶⁴ “ Com efeito a oposição é o meio próprio do contencioso judicial tributário destinado à extinção ou, em casos específicos, à suspensão, da execução com base na invocação de factos extintivos ou modificativos da dívida exequenda posteriores à liquidação, funcionando em paralelo com o que dispõe o artigo 813º do C.P.C. para a execução comum baseada em sentença. Por isso, as vicissitudes processuais da execução que não levem àquela extinção ou suspensão não constituem fundamento da mesma. Ora a nulidade do título executivo não constitui facto modificativo ou extintivo posterior à liquidação, antes configura nulidade que deve ser suscitada, como incidente, no próprio processo de execução no pressuposto de que a aludida falta não possa ser suprida por prova documental – artigo 165, nº1 b) do mesmo código”.

¹⁶⁵ No mesmo sentido surgem mais três Acs. do S.T.A. de 19/11/2008, nº 0430/08, de 17/12/ 2008, nº 0364 e de 6 de Maio de 2009, nº 0632/08 todos disponíveis em www.dgsi.pt são do entendimento que, a falta de requisitos essenciais do título executivo pode ser suprida através de prova documental, sendo que, apenas no caso de tal suprimento ser impossível é que, aquela nulidade pode servir de fundamento à oposição.

processo penal pode ter relevo no conhecimento do objecto da presente opposição à execução fiscal.”. Conclui-se desta forma que, a decisão penal absolutória apenas constitui presunção ilidível da inexistência dos factos imputados ao arguido em acções de natureza civil, relativamente a factos discutidos na mesma decisão, sendo que, nenhuma relevância podem ter factos diversos e que constam da causa de pedir em opposição à execução fiscal que não afastam qualquer presunção de culpa.

6.4 Conclusões intermédias

Mais uma vez, como sucede com a prova testemunhal estudada no capítulo anterior, também o regime da prova documental, no processo de impugnação e de opposição à execução fiscal, é remetido para a lei processual civil.

O estudo da prova documental, tanto no direito processual civil como no direito processual tributário, é indissociável da questão do momento oportuno para junção dos documentos aos autos e da correspondente cominação para a sua junção tardia.

No que concerne à impugnação da genuinidade de documentos, destaca-se a particularidade constante do artigo 115º, nº4 do C.P.P.T., segundo o qual é à parte que impugna o documento que deve requerer a sua confrontação com o original, contrariamente ao que sucede com o processo civil, não é à parte que vê o documento impugnado que cabe o ónus da prova da sua veracidade.

Também a questão da discussão dos requisitos do título executivo, enquanto documento, no âmbito do processo de opposição à execução fiscal, é uma questão original deste processo tributário.

7 A Prova Pericial

7.1 O direito processual civil

No C.P.C., a prova pericial surge na secção IV, do Capítulo III, Título II, referente à fase de instrução do processo declarativo. A primeira abordagem a este tema é feita na subsecção I, sob o título “ Designação dos Peritos”.

O artigo 568º, do C.P.C. explica que *“a perícia é requisitada pelo Tribunal a estabelecimento, laboratório ou serviço oficial apropriado ou, quando tal não seja possível ou conveniente, realizada por um único perito, nomeado pelo juiz (...).”* Posteriormente, naquele código seguem-se considerações quanto às perícias médico legais. A prova pericial pode resultar de perícia colegial, a realizar por um número máximo de três peritos, (dois a nomear pelas partes e um pelo tribunal).¹⁶⁶ A perícia colegial pode ter origem a requerimento das partes, ou de decisão oficiosa do juiz, nos termos do disposto no artigo 569º do C.P.C..

Antes de analisarmos a realização da perícia, propriamente dita, é essencial definir a figura do perito, que mais não é do que um intermediário que torna a prova produzida inteligível ao tribunal e com vista à decisão, *“em todos os casos, entre a fonte de prova (pessoa ou coisa) e o juiz interpõe-se a figura do perito, intermediário necessário em virtude dos seus conhecimentos técnicos: apreendendo ou apreciando factos, por serem necessários conhecimentos especiais que o julgador não tem, ou por factos, respeitando a pessoas, não deverem ser objecto de inspecção judicial (artigo 388º do Código Civil), o perito intervém no processo de manifestação da fonte de prova e traduz ao juiz o resultado da sua observação ou apreciação.”*¹⁶⁷

Pelo disposto nos artigos 570º e 571º do C.P.C., é o perito obrigado a desempenhar com diligência as funções para as quais foi nomeado, sob pena de condenação em multa, destituição ou ser alvo de incidente de suspeição.¹⁶⁸ Para o efeito, os peritos nomeados prestam, no início da diligência e perante o juiz, um compromisso de honra, com vista ao cumprimento consciencioso da função que lhes é confiada (artigo 581º do C.P.C.).

A realização de prova pericial implica, para a parte que a requer, a indicação de imediato, do objecto da perícia, através da elaboração de questões de facto, que pretende ver

¹⁶⁶ “A pluralidade de autores ou réus não altera o número de peritos, cabendo ao grupo de sujeitos litisconsortes ou coligados escolher, por maioria, o seu perito. Não se formando maioria, cabe ao juiz a nomeação do perito (diferente dos indicados ou, preferencialmente, escolhido entre eles).” C.P.C. Anotado “ – José Lebre de Freitas – Op. cit. pág. 493.

¹⁶⁷ “ C.P.C. Anotado”- José Lebre de Freitas, Op. cit. pág. 490.

¹⁶⁸ “Los peritos que declaren falsamente en juicio serán condenados a la pena de falso testimonio en su grado máximo y, además, a inhabilitación especial.” Artículo 330 Código Penal.

respondidas com a realização da diligência. A não indicação do objecto da perícia determina, sem mais, a rejeição da sua realização. Para além dos casos de não indicação do seu objecto, a realização de prova pericial pode ser indeferida, caso o juiz entenda que esta é impertinente ou dilatória, ou caso entenda que as questões suscitadas pelas partes são inadmissíveis ou irrelevantes.¹⁶⁹

A diligência fica concluída com a apresentação de um relatório pericial, que é obrigatoriamente notificado às partes. Aquele relatório pericial pode ser objecto de reclamações, em caso de “*deficiência, obscuridade ou contradição ou, ainda por falta de fundamentação*”, pelo que, a possibilidade de reclamação quanto ao relatório resume-se, apenas, a estes casos.¹⁷⁰

O relatório pericial pode, ainda, ser objecto de um pedido de esclarecimentos, desta vez solicitados, em audiência, aos peritos.

No que respeita à valoração da prova pericial, destaca-se, pela clareza dos seus fundamentos, o Ac. do T.R.L., de 11/3/2010, processo nº 949/05.4TBOVR-A.L1-8 “*No nosso direito predomina o princípio da livre apreciação das provas, consagrado no artº 655º, nº 1, do C.P.C.: o tribunal aprecia livremente as provas, decidindo os juízes segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto. O que está na base do princípio é a libertação do juiz das regras severas e inexoráveis da prova legal sem que entretanto se queira atribuir-lhe o poder arbitrário de julgar os factos sem prova ou contra a prova; o sistema da prova livre não exclui, antes pressupõe a observância das regras de experiência e critérios da lógica. A perícia é um meio de prova e a sua finalidade é a percepção de factos ou a sua valoração de modo a constituir prova atendível. O perito é um auxiliar do juiz, chamado a dilucidar uma determinada questão com base na sua especial aptidão técnica e científica para essa apreciação. O juízo técnico e científico inerente à prova pericial presume-se subtraído à livre apreciação do julgador; o julgador está amarrado ao juízo pericial, sendo que sempre que dele divergir deve fundamentar esse afastamento, exigindo-se um acrescido dever de fundamentação. Embora o relatório pericial esteja fundamentado em conhecimentos especiais que o juiz não possui, é este que tem o ónus de decidir sobre a realidade dos factos*

¹⁶⁹ Foi o que sucedeu no Ac. do T.R.P., de 24/11/ 2009, processo nº JTRP00043218 “*ao fixar o objecto da perícia, o juiz só deverá indeferir o proposto pelas partes nos respectivos quesitos, designadamente o que tenha sido apresentado pela parte contrária àquela que requereu a perícia, se, as questões levantadas por esta na formulação dos quesitos que apresentou, se revelarem inadmissíveis ou irrelevantes para o apuramento da verdade, funcionando aqui, como elemento a considerar, o que foi levado à base instrutória (cujo conteúdo, no caso, desconhecemos). São esses os fundamentos a atender – inadmissibilidade ou irrelevância das questões -, para a recusa dos quesitos apresentados pela parte contrária, e não aquele utilizado no despacho recorrido (...)*” que se resume ao facto de o Autor não ter requerido tal prova, não tendo sido sequer apreciada a pertinência das questões colocadas.

¹⁷⁰ Como explica o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, de 8 de Outubro de 2009, nº 2035/08.6TBOER-A.L1-2, “*Admitida a realização de prova pericial colegial e fixado o objecto da perícia com exclusão de juízo pericial de facto oportunamente formulado em sede de petição inicial, vedado se mostra à parte, aquando da notificação do relatório pericial, accionar o mecanismo da reclamação contra aquele relatório como forma de reagir à apontada exclusão de tal juízo valorativo do objecto da perícia.*”.

a que deve aplicar o direito. A força probatória das respostas dos peritos é fixada livremente pelo tribunal – artº 389º do Código Civil.”.

7.2 O direito processual penal

No C.P.P., a prova pericial, surge no Capítulo VI, do seu Título II, mais precisamente no artigo 151º, que define as situações nas quais há lugar à realização da prova pericial. Nestes termos, *“a prova pericial tem lugar quando a percepção ou a apreciação dos factos exigirem especiais conhecimentos técnicos, científicos ou artísticos.”.*

No âmbito do direito processual penal, o perito é obrigado a desempenhar as suas funções, pelo que, pode ser substituído pela autoridade judiciária que o tiver nomeado, *“quando não apresentar o relatório no prazo fixado ou quando desempenhar de forma negligente o encargo que lhe foi cometido”* e, tal como sucedia no âmbito do direito processual civil, o perito substituído – em caso de violação grosseira dos seus deveres – poderá ser condenado ao pagamento de multa, tal como dispõe o artigo 153º do C.P.P..¹⁷¹

Mais uma vez, como acontece no direito processual civil, também no âmbito do direito processual penal e nos termos do artigo 156º do C.P.P., os peritos prestam compromisso de honra¹⁷², sendo que, a autoridade judiciária, oficiosamente ou a requerimento destes, elabora quesitos que contenham questões sobre matérias de facto que pretendem ver respondidas.

Também nos mesmos moldes do direito processual civil, a prova pericial finda com a elaboração do relatório pericial – artigo 157º do C.P.P. – sendo que, em qualquer altura do processo, pode a autoridade judiciária competente decidir que os peritos prestem esclarecimentos, ou que seja realizada nova perícia.¹⁷³

A grande inovação do regime da prova pericial, no direito processual penal, surge no artigo 163º do C.P.P. – como já estudado no ponto 2.2, do 2º Capítulo deste trabalho – e que “subtrai” à livre apreciação do julgador *“ o juízo técnico, científico ou artístico inerente à prova pericial”*. Não obstante, é lícito, ao juiz, mediante fundamentação, discordar do parecer

¹⁷¹“Ao perito que, devidamente notificado para o efeito, não comparecer ao acto para que foi nomeado nem justificar a falta será aplicável o disposto no artigo 116º (sanção para a falta injustificada de comparecimento), sem prejuízo de eventual responsabilidade criminal. De resto, na altura da prestação do respectivo compromisso, aos peritos será feita a advertência das sanções que lhe poderão ser aplicadas por incumprimento das tarefas para que foram nomeados.”, “C.P.P. Anotado”, M. Simas Santos e M. Leal Henriques, Op. cit. pág. 805.

¹⁷² “A recusa a prestar compromisso equivale à recusa a exercer funções, integrando tais condutas o ilícito criminal previsto no artigo 348º do C.P.P.”. CPP Anotado Op cit. pág. 806.

¹⁷³ A este propósito, o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, nº 454/05.9GAMTA.L15, vem estabelecer a diferença entre relatório pericial, tal como definido no referido artigo 151º do C.P.P. e um relatório elaborado com base em elementos probatórios, constantes dos autos: *“O relatório oriundo do Instituto de Engenharia Mecânica do Instituto Superior Técnico (Núcleo de Investigação de Acidentes de Viação) que elaborado a partir de elementos probatórios constantes dos autos (fotografias, auto de participação, relatório de autópsia, declarações do arguido e do assistente, etc) analisou a dinâmica do acidente de viação tendo em conta as leis fundamentais da dinâmica e mediante o uso de fórmulas matemáticas e simulações computacionais é seguramente um relatório de valia técnica mas não se traduz em verdadeira prova pericial no sentido apontado pelos arts. 151º e ss CPP e, por conseguinte, não tem o valor preconizado no art. 163º CPP.”.*

pericial. Contrariamente ao que sucede no direito processual civil, que fixa a regra da livre apreciação da prova pericial, pelo julgador, no direito processual penal, este tipo de prova presume-se afastada da regra da livre apreciação.¹⁷⁴

7.3 O processo de impugnação judicial e o processo de oposição à execução fiscal

No que respeita ao processo de impugnação judicial, o artigo 108º do C.P.P.T. explica, no seu nº 3, que com a petição inicial de impugnação, além de arrolar testemunhas, o impugnante, deverá requerer as demais provas, entre as quais, surge a prova pericial, no artigo 116º do C.P.P.T.. Nos termos daquele artigo, “*Poderá haver prova pericial no processo de impugnação judicial sempre que, o juiz entenda necessário o parecer de técnicos especializados. A realização da perícia é ordenada pelo juiz oficiosamente ou a pedido do impugnante ou do representante da Fazenda Pública.*”. O nº 4, daquele artigo 116º remete, expressamente, para o direito processual civil, o regime da realização da prova pericial, mas quando estiver em causa a realização de prova pericial, em processos de impugnação judicial com fundamento na aplicação de métodos indirectos, aplicar-se-á o regime específico do artigo 117º deste C.P.P.T.. O artigo 83º da L.G.T. determina que, a avaliação indirecta da matéria tributável visa a determinação do valor dos rendimentos a partir de indícios ou presunções pré estabelecidas. O já referido artigo 117º do C.P.P.T. prevê, a possibilidade de o impugnante, na petição inicial, apresentar os seus pareceres periciais e solicitar diligências e de igual faculdade goza a Fazenda Pública, nos termos do nº 4 daquele artigo 117º.

A jurisprudência dos tribunais tributários encontra-se repleta de decisões que apreciam a viabilidade da realização de prova pericial, quando a impugnação em causa visa a eliminação de actos de liquidação, apurados com base em métodos indirectos. O Ac. do T.C.A. Norte de 28/10/2004, processo nº 00151/04, vem explicar que, se da prova pericial

¹⁷⁴ A este propósito destaca-se o Ac. do T.R.P. de 17/6/2009, nº 229/06.8TAMBRG: “*Este princípio da livre apreciação da prova é válido em todas as fases processuais, mas é no julgamento que assume particular relevo. Não que se trate de prova arbitrária, no sentido de o juiz decidir conforme assim o desejar, ultrapassando as provas produzidas, A convicção do juiz não deverá ser puramente subjectiva, emocional e portanto imotivável. Tal decorre do art.º 374.º, n.º 2 do CPP, o qual determina que a sentença deverá conter " uma exposição tanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos de facto e de direito, que fundamentaram a decisão, com a indicação e exame crítico das provas que serviram para fundamentar a decisão do tribunal". Mas a decisão do juiz há-de ser sempre uma "convicção pessoal "- até porque nela desempenham um papel de relevo não só a actividade cognitiva mas também elementos racionalmente não explicáveis (...) Por outro lado, a livre apreciação da prova é indissociável do princípio da oralidade. Como ensinava o Prof. Alberto dos Reis, "a oralidade, entendida como imediação de relações (contacto directo) entre o juiz que há-de julgar e os elementos de que tem de se extrair a sua convicção (pessoas, coisas, lugares), é condição indispensável para a actuação do princípio da livre convicção do juiz, em oposição ao sistema de prova legal" (...). O art. 127.º do CPP indica-nos um limite à discricionariedade do julgador: as regras da experiência e da lógica do homem médio suposto pela ordem jurídica. Assim, a exposição tanto possível completa sobre os critérios lógicos que constituíram o substracto racional da decisão- art.º 374.º, n.º 2 do CPP- não pode colidir com as regras da experiência. Se a decisão do julgador, devidamente fundamentada, for uma das soluções plausíveis segundo as regras da experiência, ela será inatacável, já que foi proferida em obediência à lei que impõe que ele julgue de acordo com a sua livre convicção.*”

produzida no processo de impugnação resultar que houve erro na quantificação da matéria tributável, por métodos presuntivos, deve a liquidação ser anulada, nos termos do artigo 121º do CPT (à data em vigor). O representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida, contra a liquidação adicional de IVA, do exercício de 1995 e respectivos juros compensatórios, desta vem recorrer e alegar que a prova pericial foi a única em que se baseou a Meritíssima Juiz “*a quo*” na elaboração da dita sentença recorrida. Sucede que, a sentença proferida pelo tribunal *a quo* julgou procedente aquela liquidação, pelo facto de ter considerado que, através da prova pericial produzida, se demonstrou erro na quantificação da matéria tributável determinada por métodos indirectos; a mesma consideração é agora feita por este tribunal superior, após uma análise aos métodos e conclusões retiradas pelos senhores peritos, no âmbito da perícia efectuada. Esta decisão vem explicar que “ (...) *não basta à AF constatar algum ou alguns dos factos que o legislador erigiu como pressuposto de legitimação do uso de métodos indiciários. Efectivamente os SFT apenas se limitaram a referir alguns factos que segundo eles retirariam credibilidade à escrita da impugnante (...) contudo a decisão da tributação por tais métodos não especifica os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e não indica também os critérios da sua determinação e a AF estava obrigada a fazê-lo “ ex vi” do preceituado no artigo 81 do CPT.*” A decisão em causa considera que da resposta dada aos quesitos resulta uma “*dúvida fundada da impossibilidade daquela comprovação.*” – sobre a necessidade de recurso a este método indirecto de avaliação e que, mais grave se torna, pelo facto de a AF não ter especificado os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação pela forma directa da matéria tributável.¹⁷⁵

O Ac. do T.C.A. Norte, de 30/6/2005, processo nº 00269, vem explicar que: “*A prova pericial produzida em Tribunal constitui meio idóneo para pôr em causa a amostragem e a sequente quantificação efectuada pela A. Fiscal na avaliação indirecta da matéria tributável, quando demonstrativa da existência de falhas graves na cadeia lógico - dedutiva, a inquirar a validade do resultado obtido.*” A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença que julgou totalmente procedente a impugnação judicial que a ora recorrente deduziu contra a liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 1993 e respectivos juros compensatórios resultante de avaliação indirecta de matéria tributável, vem alegar em síntese, que a sentença proferida pela primeira instância fez uma aplicação errada dos artigos 81º e 121º do CPT e

¹⁷⁵ No mesmo sentido os Ac. nº 00152/04 de 14/10/2004, nº 00176/04 de 21/10/2004 e nº 00160/04 de 21/10/2004 todos do T.C.A. Norte e o Ac. nº 06041/01 de 17/3/2004 do T.C.A. Sul

dos artigos 51º e 52º do CIRC, defendendo ainda que, se encontram reunidos os pressupostos que levam à aplicação de métodos indiciários. O Ac. em análise vem confirmar a decisão proferida em primeira instância, que considerou ter a recorrente logrado provar erro na determinação da matéria tributável através de métodos indirectos, ficando ainda provado ter a Administração Fiscal utilizado “*uma amostragem que não obedece aos procedimentos científicos recomendados em estatística e que terá induzido em erro na quantificação.*”. Diz-se neste Ac. que “*a prova pericial foi efectuada por um único perito nomeado pelo Tribunal, mostrando-se as suas respostas aos quesitos suficientemente fundamentadas, já que (...) respondeu aos quesitos que lhe foram postos de forma a permitir o controlo do raciocínio que conduziu à formulação do seu laudo, explicitando as razões que o levaram a responder da forma que o fez. (...) o resultado desta perícia constitui, pois, meio idóneo para por em causa a amostragem e a sequente quantificação efectuada pela A. Fiscal, já que demonstrativa da existência de falhas graves na cadeia lógico dedutiva, a inquinar a validade do resultado obtido.*”.

No que respeita à admissão da prova pericial, surge o Ac. do T.C.A. Sul nº, de 26/2/2001, processo nº 1725/99, segundo o qual o despacho interlocutório proferido em primeira instância que recusou a produção de prova pericial deve ser substituído por outro que admita a realização daquele meio de prova. A decisão em causa considera que as liquidações impugnadas têm por suporte diversas correcções levadas a cabo pela A.F., como sendo reposição de IVA e acréscimo de proveitos relativos a obras executadas mas não facturadas; a prova requerida seria tendente a demonstrar tal factualidade.¹⁷⁶

Também o processo de oposição à execução fiscal prevê, por remissão para as regras do processo de impugnação, o qual admite a produção dos meios gerias de prova, a realização de prova pericial, nos termos dos artigos 115º e 116º do C.P.P.T..

No que concerne à prova pericial e à necessidade da sua realização, surge o Ac. do T.C.A. Sul, de 19/2/2002, processo nº 4845/01, em que, perante a sentença que julgou improcedente a impugnação judicial apresentada, veio a recorrente invocar a nulidade processual, por falta de realização de diligências instrutórias por si requeridas; com efeito, a recorrente alega ter requerido a “*realização de diligências tendente a demonstrar o infundado*

¹⁷⁶ Vejamos: “*Como refere a recorrente nas alegações de recurso, a necessidade de realização de exame pericial tendente a comprovar a factualidade consubstanciadora da sua tese e requerer a obtenção das informações adequadas a suportá-la, não podendo ser-lhe recusados os meios de prova susceptíveis de demonstrar os factos que se mostram relevantes segundo as diferentes teses ou soluções que as questões de direito podem alcançar.*”(…) Ao afirmar, de forma conclusiva, que essas diligências probatórias não têm qualquer utilidade para a descoberta da verdade, o M. Juiz a quo incorreu em “vício de presciência” (como lhe chama a recorrente) sobre o valor do resultado probatório que esses meios de prova podiam trazer aos autos, violando a lei ao recusar prova susceptível de influenciar o exame e decisão da causa (pese embora lhe assista o poder – dever de restringir o objecto da perícia, indeferindo as questões de facto – quesitos – que considere inadmissíveis ou irrelevantes, de harmonia com o disposto no artigo 578, nº 2 do C.P.C. aplicável por força do nº 3 do artigo 135 do CPT.”.

das afirmações dos serviços de fiscalização, pedido que não mereceu qualquer pronúncia da Meritíssima Juiz a quo.”. Na apreciação deste pedido o Ac. em análise vem averiguar quais as diligências de prova requeridas e quais os factos que as mesmas visam demonstrar, no entender da recorrente, e constata que a única prova por esta produzida é a junção aos autos de cópia da acta da reunião da Comissão de Revisão, sendo que, nenhuma realização de prova é solicitada expressamente. Esta decisão apercebe-se, porém, que, no artigo 18º da sua petição inicial, a recorrente vem alegar que *“ao contrário do que infundadamente supõem os serviços de fiscalização, não é verdade que a reclamante tenha registado facturas não correspondentes a transacções efectivas e/ou tenha efectuado vendas sem factura ou omitidas aos respectivos registos, como pode ser demonstrado numa análise isenta e ponderada dos seus registos contabilísticos, o que se requer.*”. Acontece que, como vem explicar aquela decisão, além de o juiz não ter que ordenar a produção de toda a prova requerida, mas apenas e só aquela que considere relevante à descoberta da verdade, a prova pericial, nos termos do artigo 388º do C.C., *“tem por fim a percepção ou a apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem”*; esta decisão vem concluir, com referência ao excerto do artigo 18 da petição inicial de impugnação da recorrente que *“a Impugnante não pretendia obter a percepção ou apreciação de quaisquer factos mas pretendia antes a formulação de juízos ou conclusões que só competiam ao Tribunal (...) assim não é aceitável que se coloquem aos peritos questões como as de saber se as facturas registadas na contabilidade correspondem ou não a transacções realmente efectuadas e se efectuou vendas sem factura e que não levou à contabilidade, sob pena de transferir para estes tarefas que são da exclusiva competência do tribunal. Aos peritos poderão, isso sim, colocar-se questões sobre a verificação ou apreciação de factos concretos.*”. E desta forma conclui que, mesmo na hipótese de se considerar que foi omitida uma diligência de prova, tal omissão nunca seria considerada uma nulidade pois não influi no exame e decisão da causa, pelo facto de a mesma ser inadmissível nos termos em que foi requerida.

O Ac. do T.C.A. Sul, de 1/4/2003, processo nº 7539/2002, vem clarificar quais os factos que admitem prova pericial e explica no seu sumário que *“A prova pericial destina-se a casos em que se exijam especiais conhecimentos, que o juiz não possui, de modo a auxiliar este na decisão, o que não é o caso de se pretender provar que o revertido sempre exerceu uma boa gestão da executada, tendo em vista afastar a sua responsabilidade subsidiária, já que esta prova pode ser efectuada com recurso a meios normais de prova como, documentos da contabilidade ou prova testemunhal.*”

No ordenamento jurídico espanhol existe a figura do “*perito contable*” definido como o – “*experto en contabilidad llamado por el juzgador, por las partes o por ambos para practicar la prueba pericial contable.*”¹⁷⁷

Dentro da prova pericial realizada à contabilidade, destaca-se, no ordenamento jurídico espanhol, a auditoria às contas, que ganhou, com a Ley 19/1988 de 12 de Júlio, a categoria de instrumento primordial na investigação de questões jurídicas de conteúdo económico. A realização desta auditoria encontra-se regulada por um conjunto de normas as quais estabelecem que, antes de emitir a sua opinião, o auditor deve obter prova suficiente, prova esta que o mesmo irá conseguir mediante a aplicação e avaliação de provas selectivas de auditoria. Neste ordenamento jurídico, como sucede no ordenamento jurídico português, a prova pericial está sujeita à livre apreciação, nos termos do artigo 632º da Ley de Enjuiciamiento civil e artigo 741º da Ley Enjuiciamiento criminal, a prova pericial à contabilidade não vincula o juiz na adopção de uma posição sobre os factos, sendo que, o parecer pericial é um simples meio de prova. Porém, o seu resultado adquire grande importância no acto de proferir a sentença pois permite ao juiz aferir o que sucedeu na realidade. Diz-se na obra citada que, se por um lado é o juiz que considera determinados factos incriminatórios, é o perito que estabelece os ditames de tais factos que, posteriormente, serão apreciados pelo tribunal, pelo que, é importante alertar para a evidência que o perito tem de obter, antes da emissão do seu parecer.

7.4 Conclusões intermédias

Com o estudo efectuado supra, constatámos que não é possível referir a prova pericial, sem referirmos o princípio da livre apreciação da prova.

Se, como estudado no ponto 1.1.2 do 1º Capítulo deste trabalho, perante a lei processual penal, aquele se presume subtraído da livre apreciação do julgador, verificámos ainda que, no âmbito da lei processual tributária, no que concerne ao processo de impugnação, a tramitação processual relativa à indicação dos peritos e do seu objecto é igual à do direito civil.

Destacámos a particularidade constante do regime específico do artigo 117º deste C.P.P.T. que, em caso de avaliação indirecta da matéria tributável, prevê a possibilidade de o

¹⁷⁷ José C. Balagué Doménech “La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil y penal”, Boshia, Cada Editorial 1989 pág. 10; Quanto aos princípios legais do sistema tributário espanhol ver Alfonso Mantero Sáenz e Enrique Giménez “Ley General Tributaria” Antecedentes y Comentarios – Reyna Rodríguez – Asociación Española de Asesores Fiscales 2006;

impugnante, na petição inicial, ou a Fazenda Pública apresentar, logo, os seus pareceres periciais e solicitar diligências.

8 Conclusões Finais

8.1 Principais conclusões deste trabalho

Este trabalho tinha, como objectivo inicial, a realização de um estudo sobre os meios de prova admissíveis em todos os processos tributários porém, dada a escassez de estudos no que refere ao processo tributário e à frequente complexidade associada ao mesmo, decidimos recorrer à análise de jurisprudência dos tribunais tributários superiores. Uma vez finda tal análise, apercebemo-nos que, no que respeita ao direito probatório as questões discutidas no direito tributário não diferem das discutidas, sobretudo, no direito processual civil.

Nestes termos e para desmistificar a já referida complexidade associada ao C.P.P.T e à L.G.T pensou-se fazer este estudo comparativo com o direito processual civil e penal com base na referida análise jurisprudencial.

Por limitações formais relacionadas com a extensão deste trabalho, no que concerne ao direito tributário, analisamos apenas os processos de impugnação judicial e o processo de execução fiscal e deixámos de lado, o processo para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, as providências cautelares como o arresto e o arrolamento e as providências a favor do contribuinte, como sendo, a impugnação de providências cautelares adoptadas pela administração tributária, a intimação para um comportamento, bem como, os processos respeitantes à derrogação do sigilo bancário.

Com esta análise comparativa da prova no processo tributário, civil e penal e pelo estudo de jurisprudência concluímos que:

- O regime da prova testemunhal, documental e pericial é idêntico no processo civil, penal e tributário;
- A referida identidade é, porém, mais acentuada no que respeita ao direito processual civil e ao processo tributário, já que, o primeiro tem aplicação subsidiária ao segundo, nos termos do artigo 2º do C.P.P.T.;
- Concluímos que, nos três ramos de direito estudado, os sujeitos processuais têm à disposição vários meios através dos quais podem fazer prova dos factos que alegam;
- Apesar de no processo tributário não haver lugar à audiência de discussão e julgamento - como acontece no direito processual civil e penal - a

inquirição de testemunhas realiza-se perante o juiz e mediante audiência contraditória (tal como sucede em audiência discussão e julgamento);

- Também os princípios legais respeitantes à prova são idênticos no processo civil, penal e tributário;
- Os princípios legais respeitantes à prova são de extrema importância, nos vários ramos de direito estudados;
- Verificou-se neste estudo que, os tribunais superiores, sobretudo o T.C. são muitas vezes chamados a apreciar a conformidade das normas com tais princípios consagrados na Lei Fundamental;
- Neste trabalho, demos maior relevância ao princípio da livre apreciação da prova e ao ónus da prova;
- Concluimos que o princípio da livre apreciação da prova se define com a máxima, “ as provas não valem só por si” e o princípio do ónus da prova com a máxima “ a justiça não se faz sozinha”;
- Concluimos ainda que, o princípio da livre apreciação da prova é aplicável a todos os ramos do direito para dizermos que, além de não valer só por si, a prova não está pré determinada;
- A prova é valorada tendo em conta os diferentes aspectos do caso concreto, e segundo a convicção e experiência do juiz enquanto ser humano;
- Concluimos ainda que este princípio - tantas vezes apontado de inconstitucional por discricionário, no que respeita à valoração da prova segundo a já referida livre convicção do juiz - tem como “reverso da medalha” um dever de fundamentação das decisões proferidas e que só desta forma permite afastar qualquer sentimento de injustiça através da possibilidade de recurso;
- Destacámos ainda o princípio do ónus da prova e a relevância que os sujeitos processuais têm na escolha dos meios de prova adequados a fazerem valer o seu direito;
- Se o princípio da livre apreciação da prova tem como figura principal o juiz, o princípio do ónus da prova tem como figura principal a parte (na medida em que a esta cabe, não só a escolha das provas, mas também os meios de obtenção das mesmas e que pretendem ver produzidas de forma a provarem os factos que alegam).

8.2 Desenvolvimentos futuros

Os princípios legais, respeitantes à prova foram o ponto de partida desta dissertação e uma vez a mesma concluída, são também o ponto de partida para desenvolvimentos futuros da mesma:

- Colocámos o acento tónico nos princípios da oficiosidade, do inquisitório e da adequação processual para referirmos a necessidade de atribuir ao juiz um papel mais activo nos processos em que vigora o princípio do dispositivo;
- Constatámos, pela análise de várias decisões dos tribunais superiores que, apesar de constantes do C.P.C., tais princípios são de rara aplicação, veja-se como exemplo – e na sequência do já estudado no âmbito da prova documental – a escassa aplicação da sanção da inversão do ónus da prova nos termos do artigo 519º do C. P. C. para o terceiro ou, para a parte contrária que se exime da junção aos autos dos documentos em seu poder;
- Na verdade, a busca pela verdade material apenas se concretiza com a atribuição de um papel mais activo ao juiz, que lhe permita convidar as partes a sanar excepções, adequar a tramitação processual ao caso concreto e tomar em consideração todos os factos de que tenha conhecimento, independentemente, da sua alegação pelas partes;
- Este papel activo do juiz permitirá, ainda, sanar pequenas questões de carácter processual ao atribuir uma maior relevância ao direito substantivo, o que levará necessariamente a uma resolução mais célere dos litígios e que contribuirá para a realização da justiça, (veja-se a título de exemplo e no que concerne ao princípio do inquisitório, a sua adopção expressa no artigo 11º do CIRE, no artigo 56º do C.P.A. e ainda o artigo 74º do Código de Processo de Trabalho: “*Condenação extra vel ultra petitum O juiz deve condenar em quantidade superior ao pedido ou em objecto diverso dele quando isso resulte da aplicação à matéria provada, ou aos factos de que possa servir-se, nos termos do artigo 514º do Código de Processo Civil, de preceitos inderrogáveis de leis ou instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho.*”);
- Acreditamos estarmos no bom caminho para alcançarmos o que supra se expôs; o Decreto-Lei n.º 108/2006, de 8 de Junho que instituiu o regime processual civil experimental é disso exemplo e confirma a necessidade de atribuir ao juiz uma posição mais activa no processo. Vejamos o seu preambulo: “*Este regime confere ao juiz um papel determinante, aprofundando a concepção sobre a actuação do*

magistrado judicial no processo civil declarativo enquanto responsável pela direcção do processo e como tal, pela sua agilização. Mitiga-se o formalismo processual civil, dirigindo o juiz para uma visão crítica das regras.”;

- Mas este regime processual civil experimental não inova apenas no que respeita à actividade do juiz, antes introduz conceitos completamente novos que colocam as partes em colaboração, no que respeita à elaboração de peças processuais e inquirição de testemunhas;

- Esta colaboração permite obter uma maior celeridade e consequentemente uma maior eficácia processual ao prever a possibilidade de as partes acordarem até os factos a dar como provados:

- De volta ao preambulo do referido Decreto-Lei, temos que: *“além da petição conjunta, onde indicam, desde logo, os factos admitidos por acordo e os factos controvertidos, as partes requerem as respectivas provas e tomam posição sobre as questões de direito relevantes, ficando dispensadas do pagamento da taxa de justiça subsequente. Se, no processo apresentado para saneamento, não houver lugar à produção de prova testemunhal ou, havendo, for apresentada a acta de inquirição por acordo das testemunhas, nos termos previstos no artigo 638.º-A do Código de Processo Civil, ser-lhe-á aplicado o regime previsto no mesmo Código para os processos urgentes, além de ser reduzida a metade a taxa de justiça devida a final.”;*

- Se com este trabalho concluímos a extrema importância dos princípios da oficiosidade, do inquisitório no que respeita ao alcance da realização da justiça, concluímos também que, tanto o direito processual civil, penal e tributário têm inerentes os mesmos princípios no que respeita à prova;

- Concluímos também que, o regime da prova testemunhal, civil e penal é idêntica aos três ramos de direito analisados neste trabalho;

- Assim talvez não seja despendendo focar a ideia da existência de um Código Processual abrangente a todos os ramos do direito e o qual dê relevância ao princípio da oficiosidade e do inquisitório, já focados;

- Apoiámos a doutrina do Professor Wladimir Brito constante da sua obra, “Teoria Geral do Processo” e que considera o processo como uma sendo uma relação jurídica estabelecida entre os particulares e os Tribunais: *“É esta a natureza do processo, de qualquer processo, seja ele civil, administrativo, fiscal, penal, comercial*

ou de outro tipo, pois todo o processo é verdadeiramente uma relação jurídica pública unitária e singular.”¹⁷⁸;

- Acreditamos ser esse o caminho a seguir: simplificar a tramitação processual através de um regime processual único e célere, onde o juiz desempenhe um papel activo e impeça que o direito substantivo seja preterido ou protelado por questões de carácter processual pouco relevantes. Só assim será alcançado o sentimento de realização de justiça.

¹⁷⁸ Apontamento das aulas da disciplina “Teoria Geral do Processo” leccionada no Mestrado de Direito Judiciário, pág. 115.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV. Magistrados do Ministério Público do Distrito Judicial do Porto “Código do Processo Penal – Comentários e notas práticas”, Coimbra Editora, Coimbra, 2009;

ABRANTES, José João, “Prova Ilícita”, Revista Jurídica n.º 7, Julho - Setembro 1986, Edição da AAFDL;

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de - “Comentário do Código de Processo Penal à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem” 3ª Edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009;

ALEXANDRE, Isabel “Provas Ilícitas em Processo Civil”, Livraria Almedina, Coimbra, 1998;

ALMEIDA, Mário Aroso de, “O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos”, Almedina, Coimbra, 2003.

ALMEIDA, Mário Aroso de, CADILHA, Carlos Alberto Fernandes, “Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, 2ª Edição, Almedina, Coimbra 2007;

AMARAL, Diogo Freitas do, e outros, “CPA Anotado”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1999;

AMARAL, Jorge Augusto Pais de “Direito Processual Civil”, Almedina, Coimbra, 1999;

AMARAL, Pais do, “Direito Processual Civil”, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 2005;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “A Justiça Administrativa (Lições)” 7ª Edição, Editora Almedina, Coimbra, 2005;

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976.”, Livraria Almedina, Coimbra, 1987;

ANDRADE, Manuel da Costa, “Sobre as proibições de Prova em Processo Penal”, Coimbra Editora, Coimbra, 1992.

ANDRADE, Manuel de e VARELA, Antunes, “Noções Elementares de Processo Civil”, Coimbra Editora, Coimbra, 1979;

BALTUS, Marc, BALTUS, Françoise “Quelques anomalies et curiosités das de regime de la preuve en matière fiscale”, Ed. Liber Amicorum, Bruylant, Bruxelas, 2002;

BAPTISTA, José João, “Processo Civil I – Parte Geral e Processo Declarativo”, 8ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2006;

BARNUEVO FABO-, Diego Marín, “La naturaleza de la actividad probatória desarrollada en los procedimientos tributários” – Barnuevo Fabo, FISCO, nº 74/75, Jan e Fev de 1996, Ed Lex, Ano VIII;

BASTOS, Jacinto Fernandes Rodrigues, “Notas ao Código de Processo Civil”, Volume I, 3ª Edição, Livraria Almedina, Lisboa, 1999;

BRITO, Wladimir, “Lições de Direito Processual Administrativo”, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008;

BRITO, Wladimir, “Teoria Geral do Processo”, Apontamentos das aulas da disciplina leccionada no Mestrado de Direito Judiciário;

CAETANO, Marcello “Manual de direito administrativo” Vol II, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 1980;

CAMPOS, Diogo Leite, “As três fases de princípios fundamentantes do direito Tributário”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, Janeiro de 2007;

CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada”, 3ª Edição, VISLIS Editores, Lisboa, 2003;

CANOTILHO, J. J. Gomes “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, Almedina, Coimbra, 1998;

CANOTILHO, J.J Gomes, MOREIRA, Vital “Constituição da República Portuguesa Anotada” 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1993;

CARACCIOLI, I., GIARDA, A., LANZI, A., COSTORIS, R. E., “Diritto e Procedura Penale Tributaria”, Commentario alle lege nº 516, 7/8/1982 ;

CARLOS, Américo Fernando Brás, “Impostos – Teoria Geral”, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008;

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, “Responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais”, Edições Almedina, Coimbra, 2000;

CASTRO, de Anselmo, “Direito Processual Civil declaratório” vol III, Edições Almedina, Coimbra, 1982;

COELHO, Alexandra Lucas “A Instrução entre o Procedimento e o Processo Judicial Administrativo” in Ciência e Técnica Fiscal, nº 418, 2006, Lisboa;

DIAS, Figueiredo, “Direito Processual Penal”, 1ª Edição, 1974, Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2004;

DOMÉNECH BALAGUÉ, José C., “La prueba pericial contable em las jurisdicciones civil y penal, Boshua, Cada Editorial, 1989;

DOURADO, Ana Paula, “ O princípio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação” Edições Almedina S.A., Coimbra, Setembro de 2007;

EIRAS, Henrique - “Processo Penal Elementar”, 7ª Edição, Editora Quid Iuris, Lisboa, 2008.

FERNANDEZ, Elizabeth, GONÇALVES, Marco Carvalho, “Direito Processual Civil Declarativo”, Casos Práticos (Sugestões de Resolução), Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2005;

FERNANDEZ, Elizabeth, Penhora de Depósitos Vs Sigilo Bancário (ou de como os Credores poderiam “ficar a ver navios”) Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 8 de Abril de 1997, Scientia Iuridica, Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Tomo XLVI, números 268/270, Julho a Dezembro de 1997;

FERREIRA, Eduardo Paz “Jurisprudência Fiscal Constitucional”, Volume I, Tomo II, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1997;

FIGUEIREDO, J.A. Seabra de “A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na Lei Fiscal.”, Edições Vida Económica, Lisboa, 1997;

FONSECA, Isabel Celeste M., “Direito Processual Administrativo – Roteiro Prático”, 2ª Edição, Almeida & Leitão, Porto, 2010;

FREITAS, José Lebre, MACHADO, Montalvão A., PINTO, Rui “Código de Processo Civil Anotado”, Vol II, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008;

GEOFRY, Jean Batiste “Grands problèmes fiscaux contemporains” – Presses Universitaires de France, 1993;

GERALDES, António dos Santos Abrantes “Temas da Reforma do Processo Civil” III Volume, 3ª Edição, 5. Procedimento Cautelar Comum, Editora Almedina, Coimbra, 1994;

GODINHO, Jorge Alexandre Fernandes “Do Crime de “Branqueamento de Capitais” Introdução e Tipicidade, Almedina, Coimbra, 2001;

GOMES, Nuno de Sá, “Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal” (Lições), 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000;

GONÇALVES, Fernando e ALVES, Manuel João - “Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção”, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2009;

GONÇALVES, Marco Carvalho, FERNANDEZ, Elizabeth, “Direito Processual Civil declarativo – A Prática da Teoria”, Almedina, Coimbra, 2008;

GONÇALVES, Marco Carvalho, FERNANDEZ, Elizabeth, “Legislação Processual Civil”, Vol I, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008;

GRASSELLI, Giorgio, “L’istruzione probatória nel processo civile riformato.”, Enciclopedia Collana diretta da Paolo Cendon, Seconda Edizione, Cedam, Casa Editrice dott. António Milani, 2000;

GRASSELLI, Giorgio, Enciclopedia Collana diretta da Paolo Cendon, “L’istruzione probatória nel processo civile riformato.”, Seconda Edizione, Cedam, Casa Editrice dott. António Milani, 2000;

HENRIQUES, Leal, SANTOS, Simas, “Código de Processo Penal Anotado”, 1º Vol, 2ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2004;

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado – Comentado e Anotado, 9ª Edição, Porto Editora.

LEITÃO, Hélder Martins - “Da impugnação judicial de acordo com o novo código de processo tributário”, 2ª Edição, Ecla Editora, Porto, 1991.

LIMA, Pires de, VARELA, Antunes “Código Civil Anotado”, Volume I, 4ª Edição, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997;

LINHARES, Aroso - “Regras da experiência e liberdade objectiva do juízo de prova - convenções e limites de um possível modelo teórico.”, Coimbra Editora, Coimbra, 1988;

LOMBA, Pedro e MACEDO, Joaquim Shearman de, “O Crime de Abuso de Confiança Fiscal no Novo Regime das Infracções Tributárias”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Lisboa, Dezembro de 2007;

LOPES, José Mouraz, “Garantia Judiciária no Processo Penal do Juiz e da Instrução”, Coimbra Editora, Coimbra, 2000;

LOPES, Luiz “Dos poderes de instrução do juiz em Processo Civil”, Coleção Scientia Iuridica, Livraria Cruz – Braga, 1968;

MACHADO, António Montalvão “o Dispositivo e os Poderes do Tribunal à luz do Novo Código de Processo Civil”, 2ª Edição, Almedina Coimbra, Coimbra, 2001;

MACHADO, António Montalvão, PIMENTA, Paulo “ O Novo Processo Civil”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra 2001;

MACHADO, J. Batista, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Ed. Almedina, Coimbra, 1996;

MAGALHÃES, Vânia Patrícia Filipe “O (Des)privilégio do Beneficium Excussionis do Responsável Tributário Subsidiário.”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 67, Dezembro de 2007;

MANTERO SÁENZ, Alfonso e GIMÉNEZ Enrique, “Ley General Tributaria” Antecedentes y Comentarios – Reyna Rodríguez – Asociación Española de Asesores Fiscales 2006;

MARQUES, Paulo, “Infracções Tributárias” – Vol I “ Investigação Criminal” , Ministério das Finanças e da Administração Pública DGCI – Centro de Formação, Dezembro de 2007;

MARTINS, Elisabete Louro “Ónus da Prova no Direito Fiscal”, 1ª Edição, Wolters Kluwer de Portugal sob a marca Coimbra Editora, Coimbra, Julho de 2010;

MARTINS, Jorge Lourenço, “Depoimento testemunhal em processo civil”, Almedina, Coimbra, 1988;

MESQUITA, Paulo Dá, “Direcção do Inquérito Penal e Garantia Judiciária”, Coimbra Editora, Coimbra, 2003;

MIRANDA, Jorge “Manual de Direito Constitucional”, Tomo II, Constituição e Inconstitucionalidade, 3ª Edição, Coimbra Editora, 1996;

MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui - Constituição Portuguesa Anotada, Tomo III, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

MONIZ, Helena “O crime de falsificação de documentos, da falsificação intelectual e da falsidade em documento, Coimbra Editora, Coimbra, 2004;

MONIZ, Helena Isabel Gonçalves “Facturas Falsas – Burla ou Simulação Fiscal?”, Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Tomo XLIII, número 274/249, Janeiro e Junho de 1994, Tomo XLIII, número 274/249;

MORAIS, Rui Duarte “A Execução Fiscal”, Editora Almedina, Coimbra, Outubro de 2006;

MOTA, Pinto, “Teoria Geral do Direito Civil”, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1999;

MÚRIAS, Pedro Ferreira, “Por uma distribuição fundamentada do ónus da prova”, Editora Lex – Edições Jurídicas, Lisboa, 2000;

NABAIS, José Casalta “Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva” Anotação ao Acórdão nº 348/97, Processo nº 63/96, Fisco, nº 84/85, Setembro/ Outubro de 1998, Ano IX;

- NETO, Abílio, “Código de Processo Civil Anotado”, 18ª Edição, Ediforum, Lisboa, 2004;
- NEVES, Rosa, “ A Livre Apreciação da Prova e a Obrigação de Fundamentação da convicção (na decisão final penal)”, 1º Edição, Coimbra Editora grupo Wolters Kluwer, Coimbra, Maio de 2011;
- OLIVEIRA, António Cândido Macedo de “Organização Judiciária Administrativa e Tributária”, Vol I, BRE UM, Braga, 2001;
- OLIVEIRA, Francisco da Costa “O Interrogatório de Testemunhas sua prática na advocacia.”, Editora Almedina, Coimbra, Abril de 2006;
- OLIVEIRA, Francisco da Costa, “Defesa Criminal Activa – Guia da sua prática forense”, Almedina, Coimbra, 2003;
- PEPE, Carmine, “ La tutela costituzionale del diritto di difesa (Nei giudizi contro la P.A.)”, Casa Editrice dott. António Milani, 2006;
- PINTO, Ricardo de Gouvêa, “Princípio da Legalidade do Imposto e o Procedimento em Matéria de Assistência Mútua para cobrança de créditos entre os Estados –Membros da Comunidade Europeia” in Separata da Revista “ Temas de Integração”, 2º Semestre de 2004;
- RANGEL, Rui “A Prova e a Gravação de Audiência no Direito Processual Civil”, Edições Cosmos, Lisboa, 1998;
- RANGEL, Rui, “ O Ónus da Prova no Processo Civil”, 3ª Edição, Editora Almedina, Coimbra, 2006;
- RÊGO, Carlos Francisco de Oliveira Lopes do, “Comentário ao Código de Processo Civil”, Almedina, Coimbra, 1999;
- REIS, Alberto dos, “Código de Processo Civil Anotado”, Volume IV, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;
- ROCHA, Joaquim “Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – A propósito de um défice estrutural de Concretização”, Scientia Iuridica – Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro, Tomo LIII – Número 298, Janeiro – Abril de 2004;

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, Março de 2011;

SANCHES, J.L. Saldanha, “ Manual de Direito Fiscal”, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

SANCHES, J.L. Saldanha, “Justiça Fiscal” - Ed. Fundação Francisco Manuel dos Santos, Setembro de 2010;

SCHIAVOLIN, Roberto, “Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria”, Revista di Diritto Tributário, nº9, Settembre 1994, Guiffre Editore;

SEIÇA, António Alberto Medina “O Conhecimento probatório do co- arguido”, em “ Studia Iuridica, nº 42” – Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 1999;

SILVA, Germano Marques da, “Curso de Processo Penal”, “ Curso de Processo Penal”, Volume I, 2ª Edição, Editorial Verbo, Lisboa, 2002;

SILVA, Paula Costa e - “Saneamento e condensação novo Processo Civil em “ Aspectos do Novo Processo Civil”, Lex Edições Jurídicas, Lisboa, 1997;

SOUSA, Jorge Lopes de “Código de Procedimento e Processo Tributário”, Código de Procedimento e Processo Tributário”, 5ª Edição, Áreas Editora, Vol. I, Lisboa, 2006;

SOUSA, Luís dos Milagres e, “Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado”, Editora Almedina, Coimbra, Setembro de 2010;

SOUSA, M. Teixeira de: “Estudos Sobre o Novo Processo Civil”, ”, Lex Editora, Lisboa, 1999;

SOUSA, Miguel Teixeira de “As partes o objecto e a prova na acção declarativa” Lex Edições Jurídicas, Lisboa, 1995;

TEIXEIRA, Glória, “ Tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional”, Livraria Almedina, Coimbra, Novembro de 2000;

TROTABAS, Jean Louis e COTTERET, Marie, “Droit Fiscal”, 7 édition, Précis Dalloz, 1992;

VARELA, Antunes, BEZERRA, Miguel e NORA, Sampaio em - “Manual de Processo Civil”, 2ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1985;

VAZ, Alexandre Mário Pessoa, “Direito Processual Civil – Do antigo ao novo código novas tecnologias ao serviço da justiça.”, Almedina, Coimbra, 2ª Edição, 2002;

VAZ, Manuel Afonso “Lei e Reserva da Lei – A causa da Lei na Constituição portuguesa de 1976”, Edições Universidade Católica, Porto, 1999.

LISTA DE JURISPRUDÊNCIA

Apenas se indicam os acórdãos consultados e especificamente referidos neste trabalho. Os acórdãos são indicados segundo a mesma ordem em que são mencionados no trabalho e estão disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt e em www.dgsi.pt.

- Acórdão do T. C. A. Sul, de 31/3/2009, processo nº 02545/08;
- Acórdão do S.T.A de 20/4/2005, processo nº 33/05;
- Acórdão do S.T.A de 29/4/2004, processo nº 2036/02;
- Acórdão do T.C.A. Sul de 10/5/2005, processo nº 00516/05;
- Acórdão do S.T.A de 15/4/2009, processo nº 01115/08;
- Acórdão do S.T.A de 13/1/2010, processo nº 0818/09;
- Acórdão do T.C.A Norte de 8/5/2008, processo nº 02024/04;
- Acórdão do T.C. nº 1165/96 de 19/11/96, processo nº 142/96;
- Acórdão do T.C. nº 223/2008, de 17/4/2008, processo nº 867/07;
- Acórdão do T.C. nº 616/2009, de 2/12/2009, processo nº 795/09;
- Acórdão do T.C. nº 62/2009, de 5/2/2009, processo nº 1002/08;
- Acórdão do T.C. nº 63/2009 de 9/2/2009, processo nº 996/08;
- Acórdão do T.C. nº 248/2009, de 12/5/2009, processo nº 78/09;
- Acórdão do T.C. nº 523/2008, de 29/10/2008, processo nº 261/08;
- Acórdão do T.C. nº 365/2008, de 2/7/2008, processo nº 22/2008;
- Acórdão do T.C. nº 613/2008 de 10/12/2008, processo nº 425/2008;
- Acórdão do T.C. nº 261/2009 de 26/5/2009, processo nº 277/08;

- Acórdão do T.C.A Sul, de 18/12/2008, processo nº 02692/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 13/1/2009, processo nº 00118/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte de 24/1/2008, processo nº 01834/04;
- Acórdão do S.T.A., de 17/4/2002, processo nº 26635;
- Acórdão do S.T.A., de 7/5/2003, processo nº 1026/02;
- Acórdão do T.C. nº 37/2009, de 21/1/2009, processo nº 1/2009;
- Acórdão do T.C. nº 42/2009, de 27/1/2009, processo nº 1000/2009;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 24/2/2005, processo nº 00165/04;
- Acórdão do T.C.A Norte, de 28/2/2008, processo nº 00330/01;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 14/2/2008, processo nº 00308/2009;
- Acórdão do STA, de 24/4/2002, processo nº 26679;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 24/2/2005, processo nº 00165/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 5/6/2008, processo nº 00077/03;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 14/6/2006, processo nº 00397/00;
- Acórdão do T.C.A Norte, de 6/3/2008, processo nº 00104/01;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 9/3/2006, processo nº 00870/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 16/6/2005, processo nº 01142/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 18/9/2008, processo nº 00195/06;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 5/5/2005, processo nº 00425/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 9/11/2006, processo nº 00296/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 17/3/2005, processo nº 00389/04;

- Acórdão do T.C.A. Sul, de 25 /11/2009, processo nº03163/09;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 17/3/2005, processo nº 00389/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 2 /6/2005, processo nº 00394/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 3/4/2008, processo nº 00789/04;
- Acórdão do T.C.A Norte, de 1/3/ 2007, processo nº 00027/00;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 29/9/2009, processo nº 03071/09;
- Acórdão do T.C., de 12/3/2009, nº 127/2009, processo nº 987/08;
- Acórdão do T.C. de 13/1/2009, nº 5/2009, processo nº 827/098;
- Acórdão do S.T.A. de 11/3/2009, processo nº 01032/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 28/4/2009, processo nº02774/08;
- Acórdão do S. T. J., de 20/1/2004, processo nº 033474;
- Acórdão do S.T.A., de 30 /9/2009, processo nº 0350/09;
- Acórdão do S.T.A., de 4/3/2009, processo nº 0111/09;
- Acórdão do S.T.A., de 19 /11/ 2008, processo nº 0473/08;
- Acórdão do T.C., de 28/4/2009, nº194/2009, processo nº162/09;
- Acórdão do T.C. A. Sul, de 12 /1/2010, processo nº 03687/09;
- Acórdão do T.C., de 16/4/1996, nº 574/ 96, processo nº 358/95;
- Acórdão do T.C., de 14/10/2003, nº 452/200, processo nº 273/03;
- Acórdão do T.C., de 10/11/1999, nº 620/99, processo nº 1143/98;
- Acórdão do T.C., de 10/11/1999, nº 621/99 do processo nº 1142/98;
- Acórdão do T.C., de 22/1/2008, nº 24/2008, processo nº 813/07;

- Acórdão do T.C., de 29/4/1997, nº 348/97, processo nº 63/96;
- Ac. nº 646/2006, publicado no Diário da República, II Série, de 8 de Janeiro de 2007;
- Ac. do T.C. nº 86/88 em Diário da República II Série de 22 de Agosto de 1988;
- Acórdão do T.C., de 22/1/2008, nº 24/2008, processo nº 813/07;
- Acórdão do T.C., de 28/11/2006, nº 646/2006, processo nº 748/2006;
- Acórdão do T.C., de 12/12/2006, nº 681/2006, processo nº 372/06;
- Acórdão do T.C., de 1/7/2009, nº0334/09, processo nº 219/09;
- Acórdão do S.T.A., de 14/7/2010, processo nº 0549/10;
- Acórdão do S.T.A., de 19/3/2009, processo nº0135/09;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 7/7/2005, processo nº 00023/03;
- Acórdão do T.C.A Norte, de 14/7/2005, processo nº00019/03;
- Acórdão do S.T.A de 15/11/2000 recurso nº 25481;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 20/10/2009, processo nº 03012/09;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 15/4/ 2008, processo nº 01599/07;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 6/2/2007, processo nº01597/07;
- Acórdão do T.C.A. Sul, 29/9/2009, processo nº 03077/09;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 28/10/2009, processo nº 02799/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 19/5/2009, processo nº 03003/09;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 26/5/2009, processo nº 02999/09;
- Acórdão do S.T.J., de 18/5/2004, processo nº 6181/03;
- Acórdão do TRL, de 23/2/2010, processo nº 458/08.0TVLSB.L1-1;

- Acórdão do TRL, de 26/10/2006, processo nº 2488/2006-6;
- Acórdão do TRP, de 8/3/2004, processo nº 0316725;
- Acórdão do T.C., de 20/3/1996, nº 497/96, processo nº 231/95;
- Acórdão do TRP, de 5/5/2010, processo nº 219/08.6GAMDB.P1;
- Acórdão do T.C., de 23/8/1994, processo nº 00004753;
- Acórdão do T.R.L., de 26/4/2007, processo nº 3318/07-9;
- Acórdão do S.T.J., de 12/3/2008, processo nº 08P694;
- Ac. nº524/97 de 14 de Julho de 1997, publicado no Diário da República, II Série de 27 de Novembro de 1997;
- Acórdão do T.C., de 5/5/2004, nº 304/2004, processo nº 957/03;
- Acórdão do S.T.J., de 17 /1/1996, processo nº 048699;
- Acórdão do T.C., de 25/3/2009, nº 154/2009, processo nº 1063/2007;
- Acórdão do S.T.A., de 3/6/2009, processo nº 0672/06;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 2 /2/2010, processo nº 03343/09;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 1/2/2000, processo nº 752/98;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 2 /2/ 2010, processo nº 03343/09;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 11/7/2007, processo nº01735/07;
- Acórdão do T.C.A Sul, 2 /12/2008, processo nº 01954/07;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 11/7/ 2007, processo nº01735/07;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 16/6/2009, processo nº 03215/09;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 28 /2/2007, processo nº 00132/06;

- Acórdão do T.C.A. Norte, de 16/3/2006, processo nº 00245/04;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 25/11/2008, processo nº02630/08;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 31/1/2008, processo nº 00065/03;
- Acórdão do T.C.A. Norte, 24/5/2007, processo nº 00458/04;
- O Acórdão do T.C.A. Sul, de 23/4/2008, processo nº02093/07;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 20/5/2003, processo nº 07216/02;
- Acórdão do T.C., de 8/7/2009, nº 351/2009, processo nº 359/09;
- Acórdão do S.T.J., de 24/5/1995, processo nº 47159;
- Acórdão do T. R. G. a 20-04-2010, processo nº 3316/08.4TBBERG-B.G1;
- Acórdão do S.T.A., de 2/4/2009, processo nº 0685/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 20/5/ 2003, processo nº 00290/03;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 26/1/2010, processo nº 03485/09;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 18/3/2009, processo nº 02567/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 20/3/2003, processo nº 00290/03;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 24/3/2009, processo nº 02794/08;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 17/2/2009, processo nº 2484/08;
- O Acórdão do T.C.A Sul, de 20 /3/2007, processo nº 00696/05;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 7 /12/2004, processo nº04994/01;
- Acórdão do S.T.A., de 15/4/2009, processo nº 0951/08;
- Acórdão do S.T.A., de 18 /11/2009, processo nº 0712/09;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 8/7/2008, processo nº 02399/08;

- Acórdão do S.T.A, de 29/10/2008, processo nº 0272/08;
- Acórdão do S.T.A., de 19/11/2008, processo nº 0430/08;
- Acórdão do S.T.A, de 17 /12/2008, processo nº 0364;
- Acórdão do S.T.A, de 6/5/2009, processo nº 0632/08;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 3 /11/2009, processo nº 03316/09;
- Acórdão do TRL, de 11/3/2010, processo nº 949/05.4TBOVR-A.L1-8;
- Acórdão do TRP, de 24 /11/2009, processo n ° JTRP00043218;
- Acórdão do T.R.L, de 8 /10/2009, processo nº 2035/08.6TBOER-A.L1-2;
- o Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, . nº 454/05.9GAMTA.L15;
- Acórdão do T.R.P., de 17/6/2009, processo nº 229/06.8TAMBRG;
- Acórdão do T. C. A. Norte, de 28 /10/ 2004, processo nº 00151/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 30/6/2005, processo nº 00269;
- Acórdão do T.C.A. Sul nº, de 26/2/2001, processo nº 1725/99;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 14/10/2004, processo nº 00152/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 21/10/2004, processo nº 00176/04;
- Acórdão do T.C.A. Norte, de 21/10/2004, processo nº 00160/04;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 17/3/2004, processo nº06041/01;
- Acórdão do T.C.A. Sul de 26/2/2001, processo nº 1725/99;
- Acórdão do T.C.A. Sul, de 19/2/2002, processo nº 4845/01;
- Acórdão do T.C.A Sul, de 1/4/2003, processo nº 7539/2002;