

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

V. T. AFONSO:
REGIÕES AUTÓNOMAS DOS AÇORES
E DA MADEIRA

.....

ALBERTO DA SILVA BARATA:
ASPECTOS FISCAIS E CONTABILÍSTICOS
DAS DESPESAS DE CONSERVAÇÃO
DOS ACTIVOS FIXOS CORPÓREOS

.....

JOSÉ VIEIRA DOS REIS:
A CONTABILIZAÇÃO DOS SUBSÍDIOS
PARA INVESTIMENTOS E A APLICAÇÃO
DA LEI NO TEMPO

.....

OUTUBRO 90
ANO 2
MENSAL
1000\$00

24

2 Nota de abertura
O significado dos paraísos fiscais

3 V. T. Afonso
Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira

12 Alberto da Silva Barata
Aspectos fiscais e contabilísticos das despesas de conservação dos activos fixos corpóreos

17 José Vieira dos Reis
A contabilização dos subsídios para investimentos e a aplicação da lei no tempo

21 Jurisprudência

- Os custos de exercício. A interpretação da lei fiscal e a admissão de prova
- Remissão de dívidas a empresas...
- As formalidades no processo de avaliação

35 Decisões administrativas

- Benefícios fiscais a deficientes
- Escrituração dos livros de registo dos pequenos retalhistas
- Retenção-poupança
- IRS – Pagamentos por conta em 1990
- Declarações modelo 1 e dos artigos 114.º e 117.º do CIR5
- Recepção das declarações de IRC
- Recolha e correcção de erros das declarações de IRC
- Loteamento de declarações de IRC
- Correcção de erros do modelo 22 do IRC
- Rectificação ao DL n.º 206/90
- Entrega de declarações modelo 22 fora de prazo
- Emissão indevida de cheques
- IRC – Análise prévia de reembolsos
- Transmissão de bens em 2.ª mão ou de objectos de arte
- Liquidação de IVA na transmissão de combustíveis gasosos ou gases de petróleo liquefeitos (GPL)
- Instruções sobre a constituição e funcionamento das Comissões Distritais de Revisão

53 Calendário fiscal

FISCO

DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO

■ **DIRECTOR:** J. L. Saldanha Sanches ■ **COORDENAÇÃO TÉCNICA:** J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ **COLABORADORES:** Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ **DIRECÇÃO COMERCIAL:** António Manso ■ **DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO:** Joel Goes ■ **ORIENTAÇÃO GRÁFICA:** Raimundo Santos ■ **REVISÃO:** José Imaginário ■ **TRADUÇÃO:** Teresa Curvelo ■ **REVISÃO:** Maria José Mascarenhas ■ **COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO:** Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ **IMPRESSÃO E ACABAMENTOS:** Tipografia Guerra, Viseu ■ **DISTRIBUIÇÃO:** Distribuidora Jardim, Quinta de Polvarais, Camarate — Telef. 947 25 44 ■ **PROPRIEDADE:** Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ **ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE:** Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

Os custos de exercício A interpretação da lei fiscal e a admissão de prova

Assunto: Contribuição industrial. Custos de exercício. Indemnizações. Incumprimento de contrato-promessa de compra de crédito. Perda de sinal.

Sumário: 1. Ao assinar em 20/9/83 o compromisso de, em data a fixar pelo outro contraente entre 5/10/83 e 20/11/83, desde que prevenida com 15 dias de antecedência, entregar 14 mil contos para completar o preço da compra de um prédio, a recorrente não podia deixar de ter uma solução de curto prazo para reunir esse montante.

2. Ao decidir, dois ou três meses depois, não consumir o negócio, isso significa haver ela alterado nesse aspecto a sua política comercial por ter chegado à conclusão de, nas circunstâncias concretas, ser preferível perder o sinal de 6 mil contos.

3. O conceito de evento visado no n.º 9 do artigo 26.º do CCIndustrial não abrange situações como esta em que o facto gerador da obrigação de indemnizar é um acto ou omissão do contribuinte, fruto de uma sua opção consciente.

4. Para se verificar o requisito do corpo do citado artigo 26.º é necessário que o gasto seja indispensável — e não meramente útil — com vista a manter a fonte produtora ou a realizar os proveitos sujeitos a imposto.

Processo n.º 10 654

Acordam na Secção de Contenciosos Tributários do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. Transportes Mariano e Filhos, Lda., com sede em Figueira da Foz, recorre da decisão proferida em 4/2/88, a fls. 27/30, pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, nos termos do artigo 95.º do CPCI, que julgou improcedente a impugnação por ela deduzida com vista à anulação da liquidação da Contribuição Industrial e do imposto ex-

traordinário sobre os lucros, bem como dos respectivos juros compensatórios, num total de 2845472\$00, na parte correspondente ao aumento da sua matéria colectável do exercício de 1983, em 6 milhões de escudos através de correção feita pelos serviços da Administração Fiscal.

A finalizar a sua alegação de recurso oferece as seguintes conclusões:

a) Face à matéria de facto dada como provada pela decisão recorrida, a perda de sinal de que tratam os autos é uma indemnização resultante de evento cujo risco não é segurável e portanto deve considerar-se custo ou perda imputável ao exercício de 1983;

b) O artigo 26.º do CCIndustrial é um normativo aberto;

c) Para efeitos de subsunção a esse preceito há que atender às concretas circunstâncias do negócio que a impugnante alegou, especialmente no que toca ao destino do prédio objecto do contrato-promessa;

d) Para tanto, é necessário que a impugnante seja admitida a produzir prova sobre a matéria de facto que na petição articulou;

e) A dita sentença tem omissão de pronúncia, por não atender a factos alegados cujo conhecimento era necessário para a declaração do direito, o que é causa de nulidade;

f) Mostram-se violados os artigos 26.º do CCIndustrial e 511.º do CPCivil e verifica-se a nulidade da sentença nos termos do artigo 668.º/1/a) deste CPCivil;

g) Deve revogar-se a sentença e anular-se a impugnada liquidação ou, quando assim se não entenda, ordenar-se a remessa dos autos à primeira instância a fim de aí se proceder à produção da prova oferecida.

O parecer do Digno Magistrado do Ministério Público junto deste STA é no sentido de que importa alargar a matéria de facto por forma a poder

servir de suporte à decisão de direito, pois, a provarem-se os factos alegados na petição, procede a impugnação.

2. Para julgar a impugnação improcedente a sentença recorrida partiu dos seguintes factos que considerou provados:

A — A impugnante encontra-se colectada em contribuição industrial, grupo A, pelo exercício da actividade de «Transporte de Mercadorias», CAE-711400;

B — Apresentou a declaração modelo 2 relativa ao exercício de 1983 em 29 de Junho de 1984, efectuando a determinação da matéria colectável de 208778\$ de contribuição e a de 31633\$ de imposto extraordinário;

C — Posteriormente os serviços da Administração Fiscal procederam, no mapa de apuramento modelo 27-G, à correcção do lucro tributável no montante total de 6118474\$, sendo 118474\$ de indemnização de eventos seguráveis e seis milhões de escudos de perda de sinal em contrato-promessa de compra e venda não celebrado;

D — Com base nestas correcções, os serviços procederam à liquidação adicional da contribuição industrial, imposto extraordinário e juros compensatórios nos montantes respectivos de 2431720\$, 305924\$ e 107828\$;

E — O débito ao tesoureiro da Fazenda Pública de tais quantias liquidadas adicionalmente, e por falta do pagamento eventual, teve lugar em 24 de Dezembro de 1986.

F — A petição da impugnação foi apresentada em 22 de Janeiro de 1987;

G — Em 20 de Setembro de 1983 a impugnante celebrou com Joaquim Francisco dos Santos contrato-promessa de compra e venda através do qual aquela prometeu comprar e este vender a parte urbana do prédio misto descrito na Conservatória do Registo Predial de Loures, sob o n.º 8296, a fls. 28 do livro D/25, e inscrito na matriz rústica sob o artigo 21.º da Secção B e na matriz urbana sob os artigos 297.º e 298.º, da Freguesia de Sacavém;

H — O preço acordado para a venda foi de 20 milhões de escudos, tendo o promitente comprador pago seis milhões de escudos no acto da assinatura do contrato-promessa, como sinal e princípio de pagamento;

I — Porque a impugnante não pagou a parte restante do preço, de 14 milhões de escudos, no prazo de 60 dias a contar da data da assinatura do contrato-promessa e durante o qual a escritura deveria ser celebrada, nem dentro da prorrogação entretanto concedida pelo promitente vendedor, entre os dias 5 e 9 de Dezembro de 1983, veio este considerar rescindido o contrato e fazer seu o valor recebido, de acordo com o estipulado na cláusula 6.ª do contrato;

J — A impugnante accitou essa rescisão do contrato-promessa e a perda do sinal entregue ao promitente vendedor.

3. Por ter interesse para a discussão da causa, transcrevem-se ainda os artigos 4.º, 5.º e 6.º do referido contrato-promessa, fotocopiado a fls. 6/7, em que é 1.º outorgante o aludido Joaquim Francisco dos Santos e 2.º outorgante a ora recorrente:

4.º — A escritura definitiva de compra e venda será celebrada no prazo de 60 dias a contar da data da assinatura do presente contrato de promessa;

5.º — A escritura definitiva de compra e venda será marcada pelo 1.º outorgante dentro do prazo referido no artigo 4.º, informando por carta registada com aviso de recepção ou quitação (queria certamente dizer-se citação) pessoal, com a antecedência mínima de 15 dias, o 2.º outorgante, do dia, hora e local da sua realização;

6.º — Fica estipulado que caso o 2.º outorgante não compareça à celebração da escritura definitiva de compra e venda dentro do prazo fixado no artigo 4.º, o 1.º outorgante poderá considerar o presente contrato nulo e sem qualquer efeito, reservando-lhe o direito da não restituição da importância que sinaliza o presente contrato de promessa de compra e venda.

4. A sentença reconhece que na petição se alegariam outros factos, designadamente que:

a) A impugnante explora lucrativamente a actividade de transporte de mercadorias em território nacional e estrangeiro, com preponderância dos transportes rodoviários para países estrangeiros e vice-versa;

b) Porque o final e início desses transportes têm lugar, na maior parte das vezes, em Lisboa, onde possui sempre várias viaturas de transporte a aguardar carga ou descarga, a impugnante propôs-se adquirir um prédio urbano e terreno circundante perto de Lisboa para servir de escritório, de alojamento do seu pessoal e de local de estacionamento das suas viaturas;

c) Foi com esse objectivo que celebrou o acima referido contrato-promessa.

5. Apesar de a impugnante haver na petição oferecido prova testemunhal destes factos, o Meritíssimo Juiz entendeu não ser caso de abrir a fase de produção de prova prevista no artigo 96.º do CPCI por considerar não ser o apuramento de tais factos necessário para o julgamento da causa, pois, mesmo a provarem-se, a solução de direito seria sempre a improcedência da impugnação.

Daqui já se conclui que não houve omissão de pronúncia e sim, eventualmente, erro de julgamento: o Meritíssimo Juiz apenas deixou de averiguar determinada matéria de facto alegada por entender que a sua apreciação estava prejudicada pela solução de direito por ele perfilhada [vide artigos 95.º do CPCI e 510.º/1/c) e 660.º/2 do CPCivil].

6. Dispõe o corpo do artigo 26.º do CCI Industrial que se consideram custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora.

Ao corpo do artigo seguem-se 9 números exemplificativos de situações nele enquadráveis, prevendo-se no último deles as indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

6.1. A sentença ora sob recurso considerou que a perda do sinal em contrato-promessa de compra e venda não se enquadra neste n.º 9, pois que, resultando de um incumprimento contratual, não corresponde a um evento de risco não segurável; na verdade, diz-se ali ainda, tal incumprimento tem como pressuposto um compor-

tamento do contribuinte e não um evento imprevisível e pode ser garantido através de qualquer garantia especial das obrigações, como fiança, hipoteca ou retenção.

Não comungamos nesta tese de que a referida responsabilidade contratual fosse segurável, designadamente por meio da fiança, hipoteca ou retenção referidas na sentença, pois que estas garantias funcionam a favor do credor da prestação ou indemnização e não do respectivo devedor, posição que era a da ora impugnante neste caso.

6.2. Todavia entendemos, com a sentença recorrida, que o conceito de «eventos» visado nesse n.º 9 não abrange situações como a dos autos em que o facto desencadeador da obrigação de indemnizar é um acto — ou, sob outro aspecto, talvez mais rigoroso, uma omissão — do contribuinte, fruto de uma sua opção consciente.

Na verdade, ao assinar em 20/9/83 o compromisso de, na data a fixar pelo outro contratante entre 5/10/83¹ e 20/11/83, desde que prevenida com 15 dias de antecedência, entregar 14 mil contos para completar o preço da compra do prédio, não podia a ora recorrente deixar de ter uma solução de curto prazo (15 dias) para reunir esse montante, fosse através de capitais próprios, de entradas dos sócios ou do recurso a capitais de terceiros, designadamente ao crédito bancário; e ao decidir, dois ou três meses após a assinatura desse contrato-promessa, não consumir o negócio, isso significa haver a ora recorrente entretanto alterado nesse aspecto a sua política comercial e ter chegado à conclusão, nas circunstâncias concretas, ser preferível perder o sinal.

Ora, não cabe no referido conceito de «evento» uma situação destas em que o *dever de indemnizar resulta assim de uma opção consciente do contribuinte*.

6.3. É certo que, como diz a recorrente, os nove números do citado artigo 26.º são meramente exemplificativos; mas então, para que a questionada indemnização pudesse considerar-se custo do exercício, seria necessária a verificação do requisito geral do corpo do citado artigo 26.º: que fosse indispensável suportá-la para a realização dos proveitos ou ganhos

FISCO

sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Repare-se que o legislador exige que o gasto seja indispensável — e não meramente útil — a tais objectivos.

Ora, como bem decidiu o Meritíssimo Juiz *a quo*, mesmo aprovarem-se todos os factos alegados na petição, não estaria preenchido tal requisito da indispensabilidade dessa perda (do sinal pago) com vista a manter a fonte produtora ou a realizar os proveitos sujeitos a imposto.

Aliás, se em vez de optar por perder o sinal, a impugnante consumasse o negócio e adquirisse o prédio em questão para, como alega, o destinar a escritório, a alojamento do seu pessoal e a estacionamento das suas viaturas, o preço pago não constituiria custo de exercício, pois se trataria de um investimento.

Na verdade, esse prédio iria fazer parte do seu activo immobilizado e apenas seria possível à impugnante considerar como custo de cada exercício a percentagem anual desse preço regulamentarmente prevista para a sua amortização.

7. Do exposto se infere que improcedem todas as conclusões do recurso, pelo que se lhe nega provimento.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de cinquenta por cento.

Lisboa, 6 de Junho de 1990.

Agostinho Castro Martins (Relator),
Júlio Tormenta e Francisco Rodrigues Pardal.

Fui presente, António Mota Salgado.

ANOTAÇÃO

1. Neste acórdão o STA decide que a perda de sinal dado em contrato-promessa de compra e venda é tributável.

Os serviços de Administração Fiscal corrigiram o lucro tributável e procederam a liquidação adicional da contribuição industrial, imposto extraordinário e juros compensatórios.

Vejamos: a impugnante em causa explora lucrativamente a actividade

de transporte de mercadorias em território nacional e estrangeiro. Propôs-se comprar um prédio urbano e terreno perto de Lisboa para instalação de escritório, alojamento de pessoal e local de estacionamento das suas viaturas porque, como alega, o início e final dos transportes ocorre, muitas vezes, em Lisboa.

E pretendia ter a possibilidade de produção de prova sobre a matéria de facto, sobre as razões de celebração do contrato-promessa e destino do prédio (artigo 96.º CPCI). Só dessa forma seriam apuradas as circunstâncias concretas do negócio em questão, o que permitiria, eventualmente, considerar como custo a perda de sinal resultante da não celebração do contrato prometido.

2. No entanto, o tribunal entendeu não ser necessário a produção de prova prevista no artigo 96.º do CPCI, uma vez que a solução de direito seria sempre a mesma: a improcedência da impugnação porque a perda de sinal não se subsume ao artigo 26.º do CCI.

Por um lado, não se trataria de indemnização resultante de eventos de risco não segurável (artigo 26.º, n.º 9 do CCI), mas sim de incumprimento resultante de «comportamento», «opção consciente» do contribuinte, o qual pode ser segurado por qualquer garantia especial das obrigações. Trata-se, refere ainda o tribunal, de uma alteração de política comercial.

Por outro lado, apesar de a enumeração estabelecida no artigo 26.º do CCI, ser exemplificativa, o caso concreto não caberia no corpo do artigo: o tribunal considera que essa indemnização não constitui «custo indispensável para realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para manutenção da fonte produtora».

3. Um dos problemas que se nos deparam de imediato é o da orientação de interpretação conduzida pelo juiz.

Como actividade de mediação, a interpretação permite trazer à

compreensão o sentido do texto legal.

Ora, a utilização de termos flexíveis, cujo significado pode variar, consoante as circunstâncias e a relação objectiva, por exemplo, torna muitas vezes problemático o significado preciso de um texto legal.

O intérprete não deve ter, pois, um comportamento passivo, mas, perante a situação de facto, deve interrogá-la de acordo com a linguagem da lei e o contexto da regulação em que está a norma.

Nesta tarefa de interpretação, a jurisprudência e a ciência do direito interajudam-se: esta facilita o trabalho à jurisprudência, mostrando os problemas de interpretação e as vias para solução¹.

Assim sendo, é possível que a interpretação do STA não tenha tomado em consideração todos os problemas de interpretação que a norma em causa — o artigo 26.º do CCI — suscita.

É certo que o juiz não deve fazer uma interpretação de uma proposição jurídica só para o caso concreto. A sua interpretação deve ser efectiva para todos os outros casos semelhantes. Está em causa a segurança jurídica. Mas, como se sabe, há que recorrer muitas vezes à *ratio legis* da norma para evitar contradições de valoração.

Fundamentalmente, os princípios jurídicos imanentes ao ordenamento jurídico devem sempre presidir à interpretação do caso concreto. É indispensável não esquecer os elementos que, ultrapassando os múltiplos valores singulares, explicitem as conexões interiores, a unidade interna e adequação da ordem jurídica².

Com efeito, as normas jurídicas não estão desligadas umas das outras, mas em conexão, e subordinadas a ideias jurídicas directivas: os princípios jurídicos têm como função exprimir as ideias de valor que estão subjacentes às normas e excluir as contradições de valoração. Esses princípios são fundamentais para a formação do sistema³.

É que, se o ordenamento tem natureza valorativa, também o sistema que lhe corresponde é, necessariamente, de ordem teleológica⁴.

Trata-se de determinar, por detrás da lei e da *ratio legis*, a *ratio iuris* determinante⁵. Deste modo, é possível o grau de generalização que permita a percepção da unidade da ordem jurídica. Isto porque os princípios, ao contrário dos conceitos, são abertos. Explicitam a valoração que está implicitamente contida no conceito⁶.

Os conceitos são necessários para a subsunção, mas em caso de dúvida sobre a sua natureza teleológica, há que recorrer a princípios.

4. Quanto à questão em análise, seria conveniente saber, para além da *ratio* da norma do artigo 26.º, se as partes actuaram de boa fé, se com abuso de direito. E tendo presentes estes princípios, considerar a subsunção dos factos a esse artigo.

Não parece suficiente fazer uma interpretação literal de «custos indispensáveis», opondo-se-lhe opção de gestão. Nem se diga, linearmente, que «eventos» provenientes de «risco não segurável», é um conceito não subsumível a «comportamento consciente», até porque «teria sido possível assegurar o cumprimento da dívida com uma garantia especial das obrigações».

É que, de acordo com a interpretação dada pelo STA, o custo resultante de uma opção ou erro de gestão é um gasto não necessário e, como tal, não pode ser considerado custo.

Em última análise, penalizam-se assim, fiscalmente, os erros de gestão⁷.

5. Mas afinal, para se atingir a valoração contida no preceito, seria imprescindível a produção de prova recusada pelo tribunal.

Como se disse, o acto tributário como acto de aplicação do direito, implica a interpretação da lei, a caracterização do facto previsto e a sua subsunção ao tipo legal.

Mas sendo o processo tributário

gracioso dominado pelo princípio da legalidade, tendente à protecção dos direitos e interesses legais do contribuinte, existe o dever jurídico de investigação dos factos tributáveis, com vista à sua prova e caracterização.

A investigação é, pois, orientada pelo princípio do inquisitório, e a valoração dos factos está sujeita a um princípio de verdade material⁸: desde logo, o processo gracioso tem como finalidade assegurar a imparcialidade da decisão da Administração quando se produz o acto tributário.

É que, como se sabe, o Direito Tributário material tem natureza indisponível.

E dessa natureza resulta que nem a Administração Fiscal, nem o Tribunal em acção de impugnação, podem dispensar o recurso às provas necessárias para obtenção da verdade material⁹. Ambos os processos revelam a mesma intencionalidade de tributação de acordo com os princípios e valores consagrados constitucionalmente¹⁰.

Se o tribunal não está limitado à produção da prova pelo contribuinte, pelo menos deveria ter aceite a produção dessa prova.

As provas devem ser suficientes para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade. Até porque o objecto do processo nas acções de contencioso tributário, não é o acto tributário, mas a afirmação jurídica do autor da acção¹¹.

6. Acrescente-se que, e ultrapassando o âmbito meramente fiscal, a função dos Supremos Tribunais não é tão-somente a de controlar a legalidade das decisões jurisdicionais¹². Os Supremos Tribunais estão integrados na jurisdição, institucional e funcionalmente. O que significa que não devem limitar-se a fiscalizar a obediência à lei nos julgamentos das instâncias, mas a julgar. E julgar significa a realização do direito. Significa que, para além da subsunção da norma ao facto, a normatividade jurídica vai

mais além, é necessário um julgamento de mérito, não limitado à consideração da lei em abstracto, nem à mera legalidade formal.

O princípio da legalidade permanece, actualmente, intacto¹³. E no campo fiscal, por imposição constitucional. Mas, na verdade, considera-se hoje, também, que não é possível descobrir e fundamentar decisões através da subsunção a conceitos jurídicos fixos.

O Supremo Tribunal, como verdadeira terceira instância, deve atingir o conteúdo concreto da decisão, valorando autonomamente esses conceitos, elaborando um direito equitativo, por contraposição ao Direito estrito¹⁴. O juiz deve tornar-se modelador da vida social¹⁵.

Ana Paula Dourado

¹ Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, Lisboa, 1983, tradução de José Lamego, p. 375.

² *Idem*, pp. 531 e segs.

³ Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, 1989, tradução de Menezes Cordeiro, p. 76.

⁴ e ⁵ *Idem*, pp. 535 e 579.

⁶ *Ibidem*, p. 76.

⁷ J. L. Saldanha Sanches, «A Tributação dos Erros», *Público*, Economia, 23/7/1990.

⁸ Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, pp. 71 e 141. J. L. Saldanha Sanches, *O fnus da Prova no Processo Fiscal*, Lisboa, 1987, pp. 7 e 159.

⁹ Alberto Xavier, *cit.*

¹⁰ Saldanha Sanches, *cit.*

¹¹ *Idem*, p. 66.

¹² Castanheira Neves, *O Instituto dos «Assento» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, Coimbra, 1983, pp. 645 e segs.

¹³ Karl Engish, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, Lisboa, 1983. Tradução de Baptista Machado, p. 206.

¹⁴ Castanheira Neves, *cit.*, p. 657 e K. Engish, *cit.*, p. 206.

¹⁵ K. Engish, *cit.*, p. 255.