

# FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

CASTRO SILVA:   
OPÇÕES SOBRE DIVISAS. ABORDAGEM A  
ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

LIMA GUERREIRO:  
NOVO CÓDIGO DOS PROCESSOS ESPECIAIS  
DE RECUPERAÇÃO E DE FALÊNCIA

AMADEU GUERRA:  
BASES DE DADOS DO MINISTÉRIO DA  
JUSTIÇA E INFORMATIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS

VASCO BRANCO GUIMARÃES:  
O SISTEMA FISCAL MOÇAMBICANO NA PERSPECTIVA  
DO INVESTIDOR

MAIO 93  
ANO 5  
MENSAL  
1200\$00

54

**2** Nota de Abertura  
 ■ Penas de prisão para crimes fiscais

**3** Castro Silva  
 ■ Opções sobre Divisas. Abordagem a alguns aspectos contabilísticos e fiscais

**12** Lima Guerreiro  
 ■ Os Créditos Fiscais no novo código dos Processos Especiais de Recuperação e de Falência

**22** Amadeu Guerra  
 ■ Bases de dados do Ministério da Justiça e Informatização dos tribunais

**32** Vasco Branco Guimarães  
 ■ O Sistema Fiscal Moçambicano na Perspectiva do Investidor

**35** Jurisprudência  
 ■ Imposto Extraordinário sobre lucros e dupla tributação

**46** Orientações Administrativas  
 ■ IRS - Tabelas de retenção  
 ■ IRS - Abatimento das rendas recebidas  
 ■ SISA - Direitos sobre águas e servidões prediais  
 ■ IRS e IRC - Retenção de lucros  
 ■ IRS - Assinatura das Declarações de rendimentos pelos cônjuges  
 ■ IRS - Alteração dos rendimentos por avaliação de imóveis  
 ■ SISA de prédios para habitação: tabela prática para 1993  
 ■ Prazos em processo administrativo tributário  
 ■ Penalização das omissões ou inexactidões em declarações de rendimentos  
 ■ Infrações fiscais - Prazos de prescrição  
 ■ Revisão da matéria colectável  
 ■ IRC - Notas de cobrança

## FISCO

DOCTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO

DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches COORDENAÇÃO: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

COLABORADORES: Ana Paula Dourado (jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, Jurista), 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 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), 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).

GERÊNCIA: José Luís Santos Silva DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Susana Caldeira TRADUÇÃO: Teresa Curvelo COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Edifisco, Lda IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam, Lda. DISTRIBUIÇÃO: Digilivro. PROPRIEDADE: Edifisco - Sociedade de Informação Fiscal, Lda - Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2º Dto., 1100 Lisboa Pessoa colectiva n.º 502086017 Depósito legal n.º 56517/92 Registo na DGCS n.º 112897 PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. - 1900 Lisboa - Telef.: 815 48 51 - Fax. - 815 35 45.

Revista mensal Preço de cada número: 1200\$00 Assinatura anual: 12 000\$00 Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq., 1900 Lisboa, Telef.: 815 35 40, Fax: 815 35 45 (Ana Maria) As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

## IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO SOBRE LUCROS E DUPLA TRIBUTAÇÃO

Acórdão de 20 de Fevereiro de 1991.

**Assunto:**

Contribuição industrial. Imposto extraordinário sobre lucros.

Poderes de cognição. Pleno. Matéria de facto. Acto destacável. Interpretação do acto administrativo. Dupla tributação. Processo gracioso. Questão processual.

**Doutrina que dimana da decisão:**

1—O pleno da Secção não conhece a matéria de facto;

2—Autorizado o recurso contra o acto destacável, o seu objecto restringe-se às respectivas questões prejudiciais, ficando de fora o acto tributário, que é o resultado final do correlativo processo gracioso fiscal;

3—A interpretação do acto administrativo fundada no respectivo teor verbal e nas circunstâncias que o precedem constitui pura matéria de facto;

4—A dupla tributação pressupõe a identidade de facto objectivo sobre o qual incide a pluralidade de normas tributárias, sendo que aquela identidade se não verifica quando diversas são as fontes de rendimentos tributados em células diferentes;

5—No processo gracioso o agente administrativo decide e fun-

damenta a decisão, não lhe será exigido que resolva todas as questões suscitadas pelo interessado;

6.—No recurso para o pleno procede-se à revisão do aresto da Secção, examinando-se os pretensos erros de julgamento que lhe são assacados.

Recurso n.º 5597, em que são recorrente M. & J. Pestana—Sociedade de Turismo da Madeira, S. A., e recorrido o Ministro das Finanças.

Relator, o Exmo. Sr. Conselheiro Dr. Ernani Figueiredo.

Acordam no pleno da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1—M. & J. Pestana—Sociedade de Turismo da Madeira, S. A., havia recorrido para a Secção dos despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que identifico e que lhe negaram provimento aos seus recursos hierárquicos das decisões que importavam à fixação da matéria colectável para efeitos de liquidação em contribuição industrial e imposto extraordinário, relativos aos exercícios de 1982 a 1985, imputando-lhes vícios de forma e violação da lei, e ainda da liquidação dos juros compensatórios.

Inconformado com o acórdão que lhe rejeitou o recurso na parte em que se imputa ao acto recorrido decisão sobre a questão da exigência dos juros compensatórios e jul-

gou o mesmo improcedente quanto ao mais, a recorrente veio recorrer para o pleno da Secção, concluindo a sustentar que a questões referentes às liquidações dos juros compensatórios impugnados são de conhecer no recurso por estes serem efeito integrante do objecto dos despachos recorridos, que o acórdão enferma de nulidade nessa parte por omissão de pronúncia, que as correcções levadas a efeito pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) o foram com fundamento no artigo 51-A do Código da Contribuição Industrial, que não no artigo 26.º, tanto assim que aquele preceito é que constitui o pressuposto da circular em que as ditas correcções se basearam, que a referida circular (29/82) é inovadora e por isso ilegal.

Acresceria que o aresto teria qualificado a totalidade das remunerações pagas pela recorrente à Sheraton Overseas Management Corporation como *royalties*, quando aquelas só em parte têm a referida natureza e que se teria alheado do princípio que proibe a dupla tributação ao aceitar a situação criada de dupla tributação entre a contribuição industrial e imposto extraordinário sobre lucros para a recorrente e imposto de capitais para a Sheraton.

Ainda e porque nos recursos hierárquicos se teria invocado a falta de fundamentação das notificações feitas à recorrente, os despachos recorridos enfermiariam de vícios de forma, quer porque

absorveram o vício decorrente daquela falta de fundamentação, quer porque omitiram o conhecimento sobre o vício invocado, o que nada tem a ver com o regime da fundamentação dos actos administrativos, mas, antes, com a violação do artigo 51.º, n.º 2, da Constituição e o princípio de que o superior hierárquico tem o dever de decidir os recursos hierárquicos necessários de actos dos subalternos.

Contra-alegou a autoridade recorrida e o Exmo. Procurador-Geral -Adjunto é de parecer que o recurso não merece provimento.

Cumpra apreciar, em atenção aos seguintes factos dados como provados na Secção e cuja fixação é de acatar:

1.º Em 30 de Março de 1970, foi celebrado entre a recorrente, nele denominada de «proprietário», e a Sheraton Overseas Company, Ltd, no mesmo denominada de «operador», pelo qual, e na parte a interessar, a primeira cedida à segunda, depois de construído e entrado em funcionamento, a gestão e exploração do «Hotel Madeira Sheraton» (doc. de fl. 13 a fl. 93 deste processo e existente nos apensos).

2.º Posteriormente, a Sheraton Overseas Company, Ltd, cedeu à Sheraton Overseas Management Corporation a sua posição (fl. 94 deste processo e existente também nos apensos).

3.º No artigo 6.º deste contrato acordou-se que «pelos termos deste contrato o proprietário contrata o operador como explorador exclusivo do hotel durante o período da operação. Como tal, o operador terá controle absoluto sobre a operação e direcção do hotel,

incluindo ... todas as operações de promoção e publicidade relacionadas ao hotel».

Que «o operador dirigirá o hotel, e todas as suas instalações e actividades, da maneira habitual em hotéis de primeira classe do grupo Sheraton».

4.º No artigo 8.º que «o operador planificará toda a publicidade necessária para o êxito do hotel. O hotel será anunciado pelo operador como fazendo parte de Sheraton Hotels Sistem».

5.º No artigo 9.º que «o operador fornecerá ao hotel e aos seus hóspedes todos os benefícios do Sistema Sheraton de reservas e cartões de crédito e qualquer sistema de contabilidade central e outros benefícios que o grupo Sheraton normalmente fornece aos seus hotéis».

6.º No artigo 19.º que «durante o período operacional deste acordo o hotel será conhecido por «Madeira Sheraton» ou por qualquer outro nome escolhido pelo operador, mas sempre sujeito à aprovação do proprietário. Durante o período operacional o proprietário nunca empregará a palavra Sheraton senão em relação ao hotel. Terminado este acordo, aquela parte do nome não contendo a palavra Sheraton e o direito de utilizar aquela parte do nome continuará a ser propriedade exclusiva do proprietário. Contudo, nem o proprietário, nem qualquer futuro proprietário ou operador do hotel, terá o direito de utilizar a palavra Sheraton, ou qualquer outro símbolo em relação à exploração do hotel...».

7.º Por contrato de 7 de Abril de 1981, foi alterado o artigo 12.º

daquele contrato, ficando assim redigido: «Por cada ano fiscal começando em 1977, até ao fim do período inicial de duração da operação, a comissão básica e a comissão de incentivo (sic) da operadora, fixada no artigo XII, serão modificadas para os seguintes quantitativos:

a) Uma comissão básica à taxa 0 % da receita da operação como definida no artigo XII, para cada ano fiscal (neste artigo XII era de 5 %), mais

b) Uma comissão incentiva (sic) de (20 %) do lucro bruto da operação como definida no artigo XII, para cada ano fiscal [(antes era de 15 %) — v. doc. de fl. 94 destes actos e também existente nos apensos].

8.º Por cartas registadas com avisos de recepção, foi a recorrente notificada para, nos termos do artigo 138.º do CCI, interpor recurso, querendo, no prazo de oito dias, a contar da notificação, para S. Ex.ª, o Ministro das Finanças, somente quanto à correcção relativa aos *royalties* atribuídos nos exercícios de 1982, 1983, 1984 e 1985, cuja taxa de 20 % foi reduzida para 3 %, tendo as quantias, respectivamente, de 8 642 715\$, de 17 311 080\$, de 21 476 735\$ e de 13 313 046\$, sido adicionadas para efeitos fiscais; ou para, no prazo de 15 dias, na hipótese de não usar do recurso, efectuar os pagamentos eventuais das quantias, respectivamente de 3 957 098\$, de 5 516 539\$, de 2 844 092\$ e de (...)\$, de imposto extraordinário do grupo A, daqueles exercícios, mais as importâncias, respectivamente, de 3 703 919\$, de 4 356 262\$, de 1 563 394\$ e de (...)\$ de juros compensatórios (docs. de fls. 95, 96, 97

e 101 deste processo).

9.º Também por cartas registadas com aviso de recepção, foi a recorrente notificada para, nos termos do artigo 138.º do CCI, interpor recurso, querendo, no prazo de oito dias, a contar da notificação para S. Ex.<sup>a</sup>. o Ministro das Finanças, somente quanto à correcção relativa aos *royalties* atribuídos nos anos de 1982, 1983 e 1984, cuja taxa de 20 % foi reduzida para 3 %, tendo as quantias, respectivamente, de 8 642 715\$, de 17 311 080\$, e de 21 476 735\$ sido adicionadas para efeitos fiscais; e na hipótese de não usar recursos, fica notificada para pagar as quantias, respectivamente, de 17 238 358\$, de 21 915 734\$ e de 11 226 366\$ da contribuição industrial, grupo A, daqueles exercícios, mais as importâncias, respectivamente, de 13 088 367\$, de 16 200 610\$ e de 6 171 118\$ de juros compensatórios, cujos pagamentos poderão ser efectuados em quatro prestações trimestrais [...] (docs. de fls. 98, 99 e 100 deste processo e de fls. 91, 18 e 16 dos recursos hierárquicos nos. 5/1987, 6/1987 e 7/1987 apensos).

10.º A notificada interpôs os respectivos recursos hierárquicos nos quais aduziu, com interesse, não ter sido notificada dos fundamentos de facto e de direito que levaram a tais decisões. Que indicou como verdadeiros custos dos exercícios o que, efectivamente, foi pago à Sheraton e que não foi só referente às *royalties*. Tais pagamentos não atingiram os 20 % do volume da facturação, mas percentagem muito inferior, conforme indica, mesmo tendo em conta a sua incidência sobre o lucro bruto e não sobre o valor da facturação. Os encargos que pagou à Sheraton

foram indispensáveis para a produção de resultados apurados nesses exercícios, tendo o pagamento incidido na gestão e direcção do hotel, nas operações de *marketing* e na venda de alojamentos, por grosso e a retalho, no País e no estrangeiro e, em pequena percentagem, na transferência de tecnologia e na autorização do uso do nome e símbolos, pelo que excederam largamente o âmbito das *royalties*. Não existem quaisquer outras relações entre a recorrente e a Sheraton. A não aceitação de tais montantes, ao contrário do que aconteceu relativamente ao exercício de 1979, é injusto e inaceitável e importa uma sanção fiscal. Tendo a Administração Fiscal aceite, como razoável, como custos das *royalties* 3 %, e tendo os custos correspondentes aos serviços e prestações excedido largamente aqueles, é evidente que a taxa a aplicar para efeitos da totalidade dos custos sobre as importâncias pagas à Sheraton deverá ser muito superior a esses 3 % e nunca inferior à taxa entendida como razoável para o exercício de 1979, ou seja, a de 6,31 %. A entender-se o contrário, as importâncias que excedem aqueles 3 % sobre o volume da facturação seriam duplamente colectadas: à recorrente por serem consideradas custos e à Sheraton por serem havidas como rendimentos.

11.º Referente à exigência do imposto extraordinário dos mencionados exercícios de 1982 a 1985, a Inspecção-Geral de Finanças (IGF) apresentou a seguinte «proposta de parecer», que se transcreve nas partes a interessarem à decisão: «a matéria alegada pela empresa quanto a eventuais vícios de que enfermará a notificação da 1.ª Repartição de Finanças do con-

celho do Funchal, bem como o que no recurso foi vertido relativamente ao imposto extraordinário sobre lucros e à dupla tributação, não constituem questões que mereçam que delas tomemos conhecimento, isto porque a sua apreciação, a fazer-se, teria de o ser em outra sede que não o presente recurso hierárquico, face à intrínseca natureza que para este lhe reserva o artigo 138.º do CCI. Com efeito, este recurso visa apenas apreciar a questão da divergência de critérios manifestada entre o contribuinte e a Administração Fiscal no que concerne aos montantes dos custos considerados por uma e por outra, e não tem por objecto decidir, quer no que toca a vícios de que eventualmente padeçam os actos administrativos que o precederam quer no que respeita aos vários reflexos que poderão resultar do provimento ou não que o recurso mereça». «Não se nos oferecem dúvidas que a quantia anualmente paga pela recorrente à Sheraton comporta duas vertentes: uma, ligada à atribuição de rendimentos da propriedade industrial (vulgarmente designados por *royalties*); outra que representa a retribuição devida por serviços prestados. Dada a actividade em que a recorrente se insere, para efeito dos custos a considerar nos termos do artigo 26.º do CCI, a Administração Fiscal aceita como razoáveis as *royalties* cujo valor não exceda 3 % do montante dos serviços prestados no exercício (cf. circular n.º 29/82, de 26 de Novembro, da DGCI). Assim, o limite do razoável do montante do custo relativo às *royalties* está administrativamente fixado. E, por consequência, a recorrente está sujeita também a este mesmo limite». «No entanto, como anteriormente referimos, o clausulado contratual leva-nos a

admitir que a contrapartida devida à Sheraton envolve verbas que representam o pagamento de meros serviços prestados à recorrente, o que nos conduzirá a afastar aquela exclusividade, isto é além das *royalties*, o pagamento comporta ainda a prestação de serviços. E, dentro desta linha, poderia sustentar-se, como, de resto, faz a recorrente, que por extravasar o âmbito das *royalties* a quantia contabilizada é razoável, pois representa (em 1982, 4,97 %, em 1983, 4,97 %, em 1984, 5,76 %, e em 1985, 4,64 %) do total dos serviços prestados e apenas quanto àqueles é aceite a percentagem de 3 %. Porém, a nosso ver o argumento não procede. Com efeito, não é a circunstância de o custo contabilizado exceder apenas 1 % ou 4 % do que fiscalmente foi aceite, que nos levará a pugnar pela sua razoabilidade, dada a reduzida percentagem do excesso. De facto o que é decisivo é, por um lado, conhecer o exacto montante de custo e, por outro lado, verificar a sua conformidade através dos documentos e outros elementos que o comprovem». «No nosso caso... o que é certo é que não há qualquer possibilidade de destringer os valores que correspondem a um e a outros. Por isso, também não é possível dizer qual é efectivamente o montante que daquela quantia foi pago a título de *royalties*, sendo certo que por isso é fundamental para se conhecer acerca da existência ou não do excesso relativamente aos 3 % administrativamente estabelecidos. E se isto não se consegue muito menos podemos conhecer qual a verba que corresponde a serviços prestados. O ónus de tais provas caberá à recorrente. Desde logo, através da sua escrita, onde deverá ter procedido à contabilização separada das quantias respeitantes

a uma e a outra das apontadas naturezas, como, aliás, lhe impõem os diversos normativos do CCI. Ou então—e pelo menos—no recurso hierárquico, onde devia explicitar aquela reparação. Nem uma nem outra coisa foram feitas, devendo salientar-se que nos elementos juntos aos recursos consta que à própria Administração Fiscal não foi possível efectuar a mesma separação, não obstante ter sido analisada a contabilidade da recorrente, onde os montantes em causa foram contabilizados integralmente em «Fornecimentos e serviços de terceiros—*royalties*». Assim, pela falta da discriminação que necessária seria fazer para que depois se avaliasse a razoabilidade dos custos correspondentes a *royalties* e outros, entendemos ser de perfilhar o critério seguido pela DGCI, que considerou como *royalties* a totalidade das mencionadas quantias, as quais, face ao estabelecido na circular n.º 29/82, de 26 de Novembro, da DGCI, excedeu o limite permitido, excessos que terão de ser acrescidos aos valores da matéria colectável em contribuição industrial que a recorrente declarou para aqueles anos, pelo que «somos de opinião que o recurso não merece provimento».

12.º Acerca desta proposta de parecer:

a) Nos processos de recursos hierárquicos n.º 1 e 2/1987 e sobre um ofício do director distrital de Finanças do Funchal para a Direcção de Serviço de Fiscalização de Administração, ficam exarados dois pareceres: um, dizendo: «Em face do parecer da IGF, concordante com o da DGCI, afigura-se de negar provimento ao recurso, podendo fixar-se agravamento à colecta, a título de custas,

no montante de 69 100\$, nos termos do artigo 138º do CCI, 87-12-4». E outro: «Concordo com a proposta de negar provimento ao recurso, e consideração superior—87-12-4».

b) Nesse mesmo ofício foi exarado o seguinte despacho da autoridade recorrida: «Não se vêm razões objectivas para não cumprir o que está estabelecido em matéria de *royalties*, pelo que não dou provimento aos recursos apresentados relativos ao triénio 1982-1984, 87-12-28» (fl. 212 deste processo, fl. 2 do instrutor e fl. 2 do recurso hierárquico n.º 1/1987).

c) No processo de recurso hierárquico n.º 3/1987, referente ao exercício de 1984, foram exarados sobre a primeira folha referente à «introdução» daquela proposta de parecer dois pareceres, um: dizendo: «Em face do parecer da IGF e do parecer concordante da DGCI, afigura-se de negar provimento ao recurso, podendo fixar-se agravamento à colecta, a título de custas, no montante de 171 800\$, nos termos do artigo 138.a, 5.º, do CCI. 87-12-4». E outro: «Concordo com a proposta de negar provimento ao recurso. A consideração superior. 87-12-4».

d) Nessa mesma folha foi exarado o seguinte despacho pela autoridade recorrida: «Concordo Ver despacho no *dossier* da firma de 1982. 87-12-28» (fl. 232 deste processo de recurso hierárquico n.º 3/1987, existente também no processo instrutor, por fotocópia).

e) No processo de recurso hierárquico n.º 4/1987 e sobre um ofício enviado pelo director distrital de Finanças do Funchal à Direcção de Serviços de Fiscalização de

Empresas, foram exarados os seguintes pareceres: um, dizendo: «Em face do parecer da IGF, concordante com a posição da DGCI, afigura-se de negar provimento ao recurso não se propondo agravamento à colecta, a título de custos, nos termos do 5.º do CCI, por haver prejuízo para efeitos fiscais. 87-12-16». E outro: «Concordo com a proposta de negar provimento ao recurso. a consideração superior. 87-12-17».

f) Nesse mesmo ofício foi exarado o seguinte despacho pela autoridade recorrida: «Concordo. Ver despacho no *dossier* da firma, desta data, referente a 1982. 87-12-28» (fl. 242 deste processo e fl. 5 do processo de recurso hierárquico n.º 4/1987, existentes também no processo instrutor).

g) Nos processos de recurso hierárquico n.º 5, 6 e 7/1987, referentes à fixação da matéria colectável para efeitos de contribuição industrial dos exercícios de 1982, 1983 e 1984 e nas fotocópias do ofício já referido nas alíneas a), b) e e) anteriores, constam os seguintes pareceres: um, dizendo: «As correcções efectuadas ao lucro tributável do imposto extraordinário sobre os lucros correspondem neste caso às da contribuição industrial, pelo que se afigura de negar provimento ao recurso, à semelhança do que já foi proposto em relação aos processos de imposto extraordinário, não se propondo agravamento à colecta, a título de custas, nos termos do 5.º do artigo 138.º do CCI, por o mesmo já ter sido proposto nos recursos hierárquicos respeitantes a imposto extraordinário. 87-12-15», e outro, dizendo: «Concordo com a proposta de negar provimento aos recursos respeitantes

aos exercícios de 1982 a 1984. æ consideração superior. 87-12-15».

h) Nesses mesmos lugares consta o seguinte despacho da autoridade recorrida: «Concordo. 87-12-16».

13.º São os despachos constantes das alíneas b), d), f) e h) os recorridos.

Vem arguida a nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de se pronunciar sobre a questão inerente aos juros compensatórios, que a recorrente alega constituírem objecto dos despachos impugnados na medida em que aqueles integram efeitos dos actos recorridos hierarquicamente.

Mas é exactamente nessa área que o acórdão se pronuncia ao declarar «rejeitar o recurso na parte em que se imputa ao acto recorrido decisão sobre a questão da exigência dos juros compensatórios» (parte decisória) por o mesmo carecer «de objecto» (...) «por os actos recorridos não fixarem quaisquer juros compensatórios, conforme resulta das propostas e pareceres que os fundamentaram» (parte de fundamentação).

E é essa mesma pronúncia que afinal a recorrente reconhece ter sido feita quando ataca a decisão de rejeição do recurso nessa parte por erro de julgamento, «com violação dos artigos 6.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e 25.º n.º 1, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA)».

Obviamente, que não pode haver falta de julgamento e erro do mesmo sobre a mesma matéria em discussão.

Daí, que sem mais, improceda a arguição.

Quanto ao invocado erro de julgamento, a requerente, embora

reconhecendo que a autoridade recorrida não se pronunciou apressadamente sobre a questão dos juros, sustenta que esta decorre da correcção da matéria colectável definida pelos despachos impugnados, pelo que mereceria integração no objecto do recurso em que os mesmos viessem a ser impugnados.

Na questão vai envolvida matéria de facto fixada indelevelmente pela Secção, a saber: «que os actos recorridos não fixaram quaisquer juros compensatórios» e que, «aliás, os próprios requerimentos de interposição dos diversos recursos hierárquicos sobre os quais recaíram os despachos recorridos, não fizeram qualquer referência à exigência de tais juros, pelo que os despachos recorridos sobre eles não podiam ter-se pronunciado também».

Sobre tais dados já não se pronuncia esta formação, cuja cognição se limita à matéria de direito (artigo 21.º, n.º 3, do ETAF), sobrando apenas para conhecer se o âmbito do recurso dos despachos de correcção da matéria colectável englobará a matéria dos juros compensatórios que foram liquidados por estes se encontrarem entre os seus efeitos.

Constituindo-se os actos recorridos, relativamente à liquidação dos juros compensatórios, como actos preparatórios susceptíveis de apreciação contenciosa autónoma (como tal destacáveis), torna-se evidente que o objecto do recurso em que os mesmos se impugnem não envolve a liquidação e as correlativas questões, pois esta é o acto de resolução final que aqueles outros visam preparar.

Autonomizado o recurso contra aqueles actos por via da sua prejudicialidade, o seu objecto aparece necessariamente restringido ao âmbito das questões prejudi-

ciais, deixando de fora o resultado final — o acto tributário — para que tende o processo gracioso fiscal, embora este haja que ser forçosamente medido por aqueles outros.

Por isso, bem andou o acórdão recorrido em rejeitar o recurso na referida parte.

Quanto à primeira questão levantada pela recorrente quanto ao mérito do recurso, ela se prende com o pretense erro da Secção ao fundar as correcções questionadas no artigo 26.º do CCI, quando o pressuposto normativo das mesmas se encontrará no artigo 51.º-A, que prevê a possibilidade administrativa de proceder a correcções ao lucro tributável declarado pelo contribuinte sempre que «em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa (...) tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes».

No entanto, o acórdão recorrido decidiu que os despachos recorridos «fundamentaram-se, única e exclusivamente, no artigo 26.º, como resulta dos respectivos pareceres e proposta em que se fundamentaram» e «nem de outro modo podia ter sido» porque as correcções feitas ao abrigo do artigo 51.º-A são-no «em virtude das *relações especiais* entre contribuinte e outra pessoa», sendo que «entre a recorrente e a Sheraton Overseas Management Corporabon as únicas relações existentes eram as constantes do contrato de gestão celebrado em 30 de Março de 1970 entre a primeira e a Sheraton Overseas Company, Ltd.» as quais não eram «relações especiais», mas «meras relações contratuais derivadas de um normal contrato celebrado entre entidades independentes».

Disto se infere que o aresto em recurso captou o sentido dos actos recorridos no seu respectivo teor verbal e nas circunstâncias anteriores à sua prática, designadamente no tipo de relações existentes entre as empresas contratantes, que afirmou serem só as decorrentes do contrato referido.

Ora, no que refere a tais elementos da interpretação do acto administrativo, porque constituem matéria de facto (cf. Acórdão do pleno da 1.ª - Secção deste Tribunal de 24 de Novembro de 1988, em *Acórdãos Doutrinários* n.º 331/977), não conhece esta formação pela razão já indicada antes tendo que dar acatamento às verificações efectuadas e às consequentes ilações tiradas.

Vir, ora, a recorrente defender que o pressuposto normativo não é o do artigo 26.º, que prevê que os custos e perdas imputáveis ao exercício se devem encontrar nos limites tidos como razoáveis pela DGCI, mas antes o do artigo 51.º-A, só porque foi utilizado o limite de 3 % para a consideração das *royalties* como custos, de acordo com uma circular que é aplicável às correcções a efectuar nos termos daquele último preceito, por força de um despacho de 27 de Julho de 1979, é esquecer, desde logo, que a dita circular (a n.º 29/82, de 26 de Novembro, posterior àquele despacho (em 1979 havia outra tabela alterada pela de 1982), não refere aquela aplicação específica, antes se dizendo aplicável «às seguintes prestações pelas quais são devidas *royalties* conforme n.º 10 do artigo 6.º do Código do Imposto de Capitais».

Portanto, do próprio texto da circular se pode inferir a sua aplicação generalizada a outros casos, para além dos contemplados no artigo 51.º-A, em que as *royalties*

se apresentem como custos, o que faz perder força ao argumento, porventura tirado da perspectiva do tipo legal do acto, atinente a abalar o resultado hermenêutico a que chegou o acórdão recorrido.

Pelo que com este nos ficamos, resultando prejudicada a questão da legalidade das normas da circular por pretensamente contrariarem o disposto no artigo 51.º-A, pois este, como se julga, não serviu de pressuposto aos actos recorridos.

Na sequência do alegado vem oposto ao acórdão que este considerou a totalidade das remunerações pagas pela recorrente à Sheraton Overseas Manasement Corporation como *royalties*, quando só parte tem essa natureza de acordo com o contrato celebrado entre a recorrente e a operadora Sheraton.

Simplesmente, da leitura do acórdão recorrido não decorre tal pressuposto; baseado sim na parte introdutória do contrato celebrado entre a recorrente e a Sheraton Overseas Company, Ltd., o acórdão deu por verificado que parte da comissão paga à operadora constituía despesa que «tem em conta a muita experiência do grupo Sheraton na gerência de motéis e hotéis», a qual classificou de verdadeira *royalties* e que a recorrente não discriminou tais despesas de outras como as decorrentes da gerência e administração do hotel pela Sheraton Overseas Management, tendo até nas declarações modelo 2 da contribuição industrial englobado todas elas na rubrica «fornecimentos e serviços de terceiros — *royalties*». Porque lhe cabia fazer a dita discriminação e porque a Administração não a pode fazer, é que o acórdão aceitou a solução administrativa de englobar todas as despesas como *royalties*, a todas submetendo à percentagem a ter em conta como receitas

máximas dos custos referentes a encargos com aquela categoria de retribuição da prestação da tecnologia «pois as deficiências do contribuinte não podem prejudicar o Estado».

Portanto, da interpretação do contrato o aresto passa à ilação de que só em parte se pagavam preços pela tecnologia fornecida (*royalties*), o que coincide com a posição assumida pela recorrente, sendo que só veio a decidir-se a favor da Administração, que considerou a totalidade das prestações como *royalties* com base num critério de *sibi imputet* a que a recorrente nada opôs.

Não havendo conflito a derimir, passa-se à invocação seguinte, que é a do erro de julgamento acerca da dupla tributação, a que o acórdão não pôs cobro, a qual se teria verificado por se terem tributado em contribuição industrial as remunerações como rendimentos sujeitos a este tributo, enquanto se tributava também a operadora em imposto de capitais na medida em que os auferira, sendo que o efeito não se justificaria, mau grado serem diferentes os colectados.

Vem, pois, levantado o problema de saber se existe efectiva dupla tributação, que significa a incidência de uma pluralidade de normas tributárias sobre o mesmo facto objectivo revelador de idêntica capacidade contributiva (cf. Alberto Xavier, Manual [...], pp. 220 e seguintes), e se esse eventual efeito, a verificar-se, se justifica no quadro legal em análise.

Contrariamente à duplicação de colecta, a que resulta da aplicação da mesma previsão legal mais do que uma vez ao mesmo facto ou situação tributária, cuja noção tem guarida na lei (artigo 85.º, 1.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a dupla

tributação, com as dificuldades de concretização que decorrem da sua elaboração doutrinária, mais imporá ao legislador que remova os conflitos entre normas que se verificarem, que ao intérprete que os derima pela via jurisdicional. Tanto mais que a lei por vezes legitima o cúmulo de tributações sobre o mesmo facto, levada pelos seus fins (pessoalização do imposto, eliminação da evasão fiscal e determinação de condutas do contribuinte susceptíveis de arredar aquele resultado).

Todavia, retornando ao caso em apreço, nem sequer será de prospectar na perspectiva da lei a legitimidade da dupla tributação, na medida em que não se verifica a identidade de facto que a pressupõe.

Além de ser diverso o elemento subjectivo, como o próprio recorrente aceita, também será o objectivo na medida em que se não confunde a fonte produtora do rendimento tributável da recorrente, a sua exploração comercial, com a constituída pelo capital titulado pela operadora, cujo rendimento — as chamadas «rendas tecnológicas» — é tributado nesta em imposto de capitais.

A diversidade de células de tributação reflete, na verdade, o propósito legal de salientar a diferença encontrada pelos analistas entre aquelas fontes de lucro, uma resultante da actividade comercial ou industrial, a outra derivada dos chamados «lucros shumpeterianos», de Joseph Shumpeter, *The Theory of Economic Development*, capítulo 4.º.

E sem identidade de facto não há dupla tributação que sirva à pretensão da recorrente.

Quanto à arguição de vícios de forma de que enfermiariam os despachos recorridos, quer por absor-

ção dos vícios de forma em que se traduziria a falta de fundamentação das notificações, quer por omissão de conhecimento e decisão desses vícios nos despachos impugnados, desde logo se diga, quanto a este segundo aspecto, que a decisão da Secção sobre a não exigência do conhecimento no acto administrativo de todas as questões postas é a correcta.

É o que no processo gracioso não vale o princípio da exaustão do conhecimento que vigora para o processo, (artigo 660.º, n.º 2, do Código de Processo Civil), não tendo de ser resolvidas todas as questões suscitadas pelas partes e não prejudicadas (cf., neste sentido, J. O. Gomes, *Fundamentação do Acto Administrativo*, 2.ª ed., p. 124, e Acórdão da 1.ª Secção deste Tribunal de 21 de Janeiro de 1982, em Acórdãos Doutrinários, n.º 246, p. 793, o que é concordante com a natureza do recurso hierárquico segundo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Abril de 1938, em parte transcrito por F. Amaral, em *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*, p. 254, e pelo autor considerado lapidar.

Segundo o aresto, «este (o agente superior) não intervém como autoridade jurisdicional que procurasse constatar e reparar uma ofensa de direitos, mas simplesmente como autoridade administrativas apreciando o assunto com toda a liberdade», do que decorre que a autoridade *ad quem* não está sujeita ao princípio dispositivo, podendo correlativamente pronunciar-se *ultra petita* (cf. F. Amaral, *ob. cit.*, p. 244, e Parecer da Procuradoria-Geral da República n.º 76/84, de 11 de Outubro de 1984, em Boletim do Ministério da Justiça, n.º 343, p. 104).

E contra o aduzido não encon-

tramos qualquer princípio geral de direito administrativo, nem norma constitucional (o invocado artigo 51.º, n.º 2, está notoriamente deslocado na questão).

O que se imporá ao agente administrativo recorrido é que decida o objecto do recurso e que fundamente a decisão, deveres cujo cumprimento não veio posto em causa.

Quanto à outra vertente do problema o da «absorção» pelos despachos recorridos dos vícios decorrentes da pretensa falta de fundamentação das notificações relativas às correcções das matérias colectáveis, por efeito da «relação existente entre estes e os respectivos processos que os habilitaram», a recorrente, ao cabo e ao resto, nada aduziu que contrariasse a pronúncia da Secção denegatória do provimento também quanto à questão, nem lhe imputou qualquer vício de limite.

Como a esta fomação incumbe pronunciar-se sobre os eventuais erros de julgamento imputáveis ao aresto recorrido, que não conhecer directamente dos vícios dos actos contenciosamente impugnados (cf. a jurisprudência corrente neste tribunal citada no Acórdão do pleno da 1.ª Secção de 24 de Novembro de 1988, em *Acórdãos Doutrinai*; n.º 335, p 1390), a referida falta de impugnação do julgado e o carácter não oficioso da questão excluem esta do objecto a conhecer.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 80 000\$ e 56 000S.

Lisboa, 20 de Fevereiro de 1991.

*Ernâni Marques da Silva*

*Figueiredo (relator)—Agostinho Castro Martins—Domingos Brandão de Pinho—José de Jesus Costa—Francisco Rodrigues Pardal—Armando José Cirão Leitão Cardoso—Carlos Alberto Pereira Couveia Horta do Valle—Júlio Ferreira Tormenta.—Fui presente, António Mota Salgado.*

## ANOTAÇÃO

1. Objecto do recurso: limitação do conhecimento aos actos preparatórios.

1.1. Actos prejudiciais.

1.2. A apreciação da questão da dupla tributação.

2. A razoabilidade dos custos. A qualificação de remunerações como royalties, os deveres de cooperação (contabilidade organizada) e a tributação do lucro real ou normal.

3. Exigência de juros compensatórios: dever de conhecimento no recurso, omissão de pronúncia.

4. As correcções efectuadas pela administração fiscal, as remunerações ocultas não tributadas e a existência ou não de relações especiais entre as empresas proprietárias e operadoras.

1. Questiona-se neste acórdão, se determinadas remunerações são qualificáveis como royalties e se são susceptíveis de dedução para efeitos de apuramento do lucro tributável. Em qualquer dos casos, estamos perante actos prejudiciais.

1.1. Existe uma relação de prejudicialidade, quando a decisão sobre o conteúdo do acto tributário depende da resolução de outra

questão que a condiciona (1). O reconhecimento de determinados custos dedutíveis constitui um acto pressuposto prejudicial (2).

Os actos pressupostos envolvem na generalidade dos casos a apreciação de questões prejudiciais, as quais, antes da Constituição de 1976, constituíam fundamento da impugnabilidade autónoma restringida ao recurso hierárquico; não era admitida nova apreciação aquando da impugnação do acto tributário (3).

O art.º 138.º CCI é contudo inconstitucional (art.º 268.º n.º 4 CRP) (4), razão pela qual o Tribunal admitiu a sua impugnação.

1.2. O conceito de acto prejudicial permite a impugnação de actos preparatórios e pressupostos, mas não deve ser utilizado para restringir a averiguação da verdade material (5). O dever de averiguação oficiosa e o princípio da verdade material não se coadunam com a limitação do objecto aos actos prejudiciais.

Isto significa, por exemplo, que a apreciação da invalidade do acto prejudicial deve ser orientada também em função dos efeitos que provoca, nomeadamente, dos efeitos de dupla tributação dos mesmos rendimentos, ainda que atribuídos a pessoas distintas (6).

E apesar de não existir no nosso ordenamento um princípio geral de proibição da dupla tributação (7), há normas que prevêm a correcção de resultados apresentados pelo contribuinte e o processo respectivo destinado à eliminação da dupla tributação que deriva desse acto de correcção: cabe exactamente saber, se o art.º 51.º- A do CCI é aplicável a este caso em análise.

Se é considerada injusta, e por isso indesejada, a dupla tributação

deve ser corrigida sempre que seja possível.

Neste sentido, e ao contrário do que defenderam a administração fiscal e o Tribunal, a apreciação dos efeitos de dupla tributação não deve liminarmente posta de lado, pois eles podem justificar a subsunção da questão ao art.º 51.º-A CCI e não ao art.º 26.º CCI.

O princípio da verdade material significa outrossim, que se a invalidade do acto prejudicial é invocada e reconhecida, ela implica a invalidade derivada do acto tributário (8).

2. A IGF reconhece que a quantia paga anualmente pela proprietária à Sheraton comporta uma parcela que representa os custos dos serviços prestados (flhs. 18 do acórdão).

Assim, se de acordo com a circular n.º 29/82, a administração fiscal aceita como razoáveis, os custos em royalties cujo valor não exceda 3%, dessa circular não decorre um valor máximo de 3% quanto à dedutibilidade (e portanto, razoabilidade) de todos os custos.

No entanto, como não é possível destrinçar, através dos documentos da recorrente, os custos correspondentes a royalties e aqueles correspondentes ao pagamento de serviços, a dupla tributação de royalties é uma consequência inevitável; cumpre indagar se essa dupla tributação é susceptível de ser eliminada.

O Tribunal aceita os limites fixados pela administração, considerados por esta, como limites razoáveis. Ora é exactamente a questão da razoabilidade dos custos - e da concretização do conceito legal do art.º 26.º CCI - que está em causa, como decorre, ainda que não explicitamente, da argumenta-

ção da recorrente (apesar de esta pretender subumir a questão ao art.º 51-A.º CCI).

Assinale-se que o Tribunal não parte já da premissa de insindicabilidade e de uma margem de discricionariedade técnica (9).

Em todo o caso, a admissibilidade de outros custos decorre da enumeração exemplificativa do art.º 26.º CCI e a circular n.º 29/82 refere-se aos limites razoáveis das royalties e não a limites de categorias de custos.

Simplemente, existe um dever do contribuinte de especificar os custos (cf. arts. 26.º e 46.º CCI) que não foi observado (10).

Em termos gerais, a organização do balanço pode ser efectuada segundo regras contabilísticas tornadas rígidas e vinculativas por lei (11) ou segundo cláusulas gerais (liberdade de organização da escrita, são os princípios da contabilidade, razoabilidade dos custos) concretizáveis pela administração e jurisprudência (12).

No Código da Contribuição Industrial, o legislador optou por uma cláusula de razoabilidade dos custos; trata-se de uma conduta que corresponde aos padrões comuns, mas que não pode ser justificada através da discricionariedade técnica da administração (13). As declarações do contribuinte estão sujeitas à livre apreciação da autoridade competente para a prática do acto tributário, porque existe um dever jurídico de prestação de declarações e de conteúdo verídico (dever de contribuir para a descoberta da verdade material) (14); à avaliação fiscal, que significa a avaliação oficiosa da dívida fiscal e implica a substituição dos elementos prestados pelo contribuinte de forma incorrecta (15), está mesmo subjacente a possibilidade de um afastamento do princípio da

legalidade (16).

Uma vez que o contribuinte não especificou as despesas referentes à prestação de serviços, e existindo uma limitação de 3% quanto às despesas referentes a royalties, não cabe com efeito, ao Tribunal fazer essa distinção.

Não se coloca, neste acórdão, a questão de saber se o recurso hierárquico previsto no art.º 138.º CCI é facultativo ou necessário, que condicionaria a possibilidade de impugnação contenciosa, uma vez que o recurso hierárquico foi utilizado (17).

3. A relevância da questão dos juros, suscitada pela requerente, decorre da necessidade de imputar ao contribuinte o retardamento da liquidação correcta: deve existir ilicitude de conduta e culpa (18). Assim, a liquidação com juros ocorre quando ela é retardada, por facto imputável ao contribuinte (art.º 93.º CCI) e, por conseguinte, resulta de uma situação de incumprimento de deveres do contribuinte.

A questão deveria ter sido analisada pelo Tribunal, não se levantando o problema da definição do objecto do recurso (flhs. 21 do acórdão). Com efeito, segundo o princípio do inquisitório, aplicável ao processo tributário, o juiz pode decidir para além dos limites do pedido (19).

4. Decorre do que dissémos, que a inclusão de remunerações como custos da proprietária parece correcta. Essa inclusão tem porém como contrapartida, a dupla tributação dessas remunerações a título de rendimentos da operadora, como decorre da argumentação da recorrente (flhs. 16 do acórdão: devido a essa inclusão, existiria dupla tributação).

A unidade do sistema, como o próprio STA reconheceu num caso de tributação de royalties, exige que à inclusão das royalties como rendimentos de uma empresa, corresponda a dedução de custos para a empresa que efectuou os pagamentos (Acórdão de 21.2.1990, rec. n.º 11935).

Apesar de não existirem dúvidas sobre a injustiça que envolve o fenómeno de dupla tributação, e na ausência de um princípio geral de proibição, o problema reside naturalmente em saber que disposição legal é aplicável para eliminar a sua ocorrência.

A correcção de custos não postula a dupla tributação como uma penalização pelo incumprimento dos deveres, pelo contribuinte.

Ora, o art.º 51.º- A do CCI parece ser aplicável neste caso, cabendo saber se se verificam os seus pressupostos.

Não está em causa apenas apurar a existência de relações especiais entre as empresas. Regra geral, essas relações especiais derivam da existência de participações comuns ou de uma das empresas na outra (20).

É admissível porém, considerarmos a existência de relações especiais neste caso e também que as correcções efectuadas decorreram da existência de condições especiais quanto ao cálculo do lucro. Desta forma seria possível evitar a dupla tributação dos mesmos rendimentos.

1- Alberto Xavier, Conceito e natureza do acto tributário, Coimbra, 1972, p. 245. Só há prejudicialidade quando a questão condicionante tem natureza substantiva e é objecto de acto autónomo: v. Alberto Xavier, idem, pp. 246 e 247 e J.L. Saldanha Sanches, Princípios do contencioso tributário, Lisboa, 1987, pp. 55 a 58.

Os actos preparatórios implicam a rea-

lização de situações subjectivas: o exame à escrita (cf. arts.º 54.º para 1.º e 91.º CCI) e as avaliações (determinação do valor da matéria colectável) constituem actos preparatórios (Alberto Xavier, Conceito e natureza..., cit., pp. 215-222 e 224-229). Os actos pressupostos envolvem a qualificação de situações jurídicas, praticáveis apenas por entidades públicas: assim, a qualificação de remunerações como royalties constitui um acto pressuposto e os actos destinados à recolha e produção da prova são actos preparatórios (Alberto Xavier, idem, pp. 189, 193 e 200); a consideração da razoabilidade dos custos é, neste sentido, um acto preparatório. Em todo o caso, a distinção conceptual entre actos preparatórios e pressupostos é neste caso desprovida de consequências jurídicas, pois acima desta classificação releva a prejudicialidade, que permite a impugnação autónoma de tais actos.

2- Alberto Xavier, Conceito e natureza..., cit., 1972, p. 245.

3- Idem, pp. 191 e 192.

4- Cf. a anotação ao acórdão do STA de 7.10.1987: Rui Barreira, Inconstitucionalidade dos limites ao recurso contencioso, Fisco n.º 1, 1988, pp. 25-30.

5- Sobre os princípios da investigação e da verdade material, v. J.L. Saldanha Sanches, Princípios do contencioso..., cit., pp. 34 e 35.

6- V., para um comentário à legislação italiana, a qual proíbe a dupla tributação do mesmo pressuposto tributário, no caso dos impostos sobre o rendimento, Pietro Adonnino, Doppia imposizione - Diritto tributario, Enciclopedia del Diritto, vol. 13, 1964, p. 1017. V. ainda, a propósito da dupla tributação internacional, e defendendo um conceito amplo de dupla tributação (identidade do pressuposto tributário), Anna Miraulo, Doppia imposizione internazionale, Milão, 1990, p.6.

7- Ao contrário do que acontece em Itália, por exemplo: cf. Pietro Adonnino, Doppia imposizione..., cit., pp.1015-1017.

8- Alberto Xavier, Conceito e natureza..., cit., pp. 256 e 257.

9- Cf. J.L. Saldanha Sanches, Princípios do contencioso..., cit., pp. 111 e 112: esta é uma das áreas que o STA considerava como insindicáveis.

10- Cf. J.L. Saldanha Sanches, idem, pp. 95 e 96.

11- A necessidade dos custos surge por contraposição à sua razoabilidade: v. J.L. Saldanha Sanches, Princípios estruturantes da reforma fiscal, 1991, p. 79; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Colónia, 1985, pp.13-13-16.

12- J.L. Saldanha Sanches, Princípios estruturantes, pp. 72 a 77.

13- J.L. Saldanha Sanches, idem, pp. 78 e 79

14- Alberto Xavier, Conceito e natureza..., cit., p. 204.

15- J.L. Saldanha Sanches, Princípios do contencioso..., cit., pp. 99 e 100.

16- J.L. Saldanha Sanches, idem, p. 100.

17- Cf. sobre esta questão, o acórdão do STA de 4.12.91, rec. n.º 13676, onde se sustenta a obrigatoriedade do recurso hierárquico, posição da qual discordamos. Em todo o caso, da consideração da obrigatoriedade da reclamação decorre um fenómeno de prejudicialidade entre a obrigação tributária e o efeito jurídico da avaliação fiscal: cf. J.L. Saldanha Sanches, Princípios do contencioso..., cit., pp. 55 a 57.

18- V. acórdãos doutrinários, 247, p. 968 e 266, p. 204, e J.L. Saldanha Sanches, Juros compensatórios e os seus pressupostos, Fisco n.º 10, 1989, p. 38.

19- J.L. Saldanha Sanches, ónus da prova e ónus da colaboração, Fisco n.º 17, 1990, p. 26.

20- V. art.º 57.º do CIRC e comentário ao artigo pela DGCI (CIRC comentado e anotado, DGCI, 1990, p. 228. Sobre as formas de determinar as relações especiais entre empresas residentes em diferentes Estados, v. Wolfgang Ritter, Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen arm's lengths -Transaktionen verbundener Unternehmen, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 60 b), 1975, (relatório geral), pp. 3 e 4.

Ana Paula Dourado

#### ERRATA

No ponto 2.1.1 da anotação ao acórdão de 7 de Março de 1990 (proc. 3511), 2º parágrafo da coluna 1 da pág. 50 da Revista FISCO n.º 53, as transcrições que são feitas dizem respeito ao art. 54º do CCI e não ao art. 51º A do CCI.