

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

**ANA PAULA DOURADO:
O REGIME FISCAL DOS CENTROS
COMERCIAIS**

**RUI CRUZ / A. CARLOS DOS SANTOS:
A FISCALIDADE ANGOLANA**

**ANTÓNIO NUNES DOS REIS:
O OURO E O IVA**

**TERESA LEMOS:
IVA: DIREITO A DEDUÇÃO DOS "HOLDINGS"**

JANEIRO 94
ANO 6
MENSAL
1300\$00

(O IVA incluído)

61

2 **Nota de Abertura**
Os Conceitos no Direito Fiscal

3 **ANA PAULA DOURADO**
O regime fiscal dos contratos celebrados entre um gestor de centro comercial e um lojista que nele se instala

24 **RUI CRUZ / A. CARLOS DOS SANTOS**
A Fiscalidade angolana entre os contrangimentos do subdesenvolvimento e as exigências do desenvolvimento

37 **ANTÓNIO NUNES DOS REIS**
O ouro e o IVA

47 **Jurisprudência-Teresa Lemos**
IVA: Direito a dedução dos "holdings"
A Jurisprudência Comunitária

55 **Orientações Administrativas**
SISA: Regime do Art.º 39º-A do C.I.M.S.I.S.D.



■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: 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: J. M. F. M.
■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. = R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. = 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam ■ DISTRIBUIÇÃO: Digilivro.
■ PROPRIEDADE: Edifisco = Sociedade de Informação Fiscal, Lda. = Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$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
■ 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: 1300\$00 ■ Assinatura anual: 13 800\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 (Ana Maria) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

O regime fiscal dos contratos celebrados entre um gestor de centro comercial e um lojista que nele se instala

Ana Paula Dourado*

A. O centro comercial como uma actividade comercial inovadora relacionada com uma "categoria do Direito moderno": a empresa.

1. Colocação do problema.

B. O regime fiscal dos contratos celebrados entre gestores e lojistas de centros comerciais.

1. Colocação do problema.

2. A utilização de conceitos de Direito Civil e uma primeira análise desses conceitos numa perspectiva de Direito Civil.

2.1. Explicitação do problema através da referência a casos analisados em tribunal cível.

2.2. A natureza jurídica do contrato celebrado entre o gestor de um centro comercial e o lojista que

nele vai instalar um estabelecimento comercial, em que é cedido o local vazio e existe a obrigação de prestar serviços de interesse comum: posição da doutrina.

a) Contratos de locação do estabelecimento (contrato de cessão de exploração do estabelecimento comercial) e contratos de cedência de estabelecimentos

This study is designed to give a clear indication that the taxation regime applying to agreements concluded between managers and shopkeepers of shopping centers is closely related to the business nature of the activity performed by such managers: liability for VAT under the rules governing the supply of services and for IRC according to the rules applicable to business profits (withholding at source being excluded).



Com este estudo pretende-se demonstrar que o regime fiscal aplicável aos contratos celebrados entre gestores e lojistas dos centros comerciais, está intrinsecamente relacionado com o carácter empresarial da actividade dos referidos gestores: tributação em IVA, segundo as normas das prestações de serviços, e em IRC, segundo as normas de tributação de lucros das empresas (sendo de excluir a retenção na fonte de quaisquer rendimentos).

4. Os contratos celebrados entre gestores e lojistas de centros comerciais e a tributação em IVA.

4.1. As normas de incidência do CIVA a que podem ficar sujeitos estes contratos.

4.2. Conclusões.

5. A tributação em IRC dos rendimentos pagos pelos lojistas aos gestores dos centros comerciais. Colocação do problema.

mercantis futuros;

b) Contratos de arrendamento para o exercício do comércio;

c) Contratos atípicos e inominados: cedência de espaços e de serviços para a instalação de estabelecimentos comerciais em centros comerciais, de natureza não vinculística.

2.3. Jurisprudência.

3. As relações entre o Direito Civil e o Direito Fiscal.

3.1. A interpretação dos conceitos de Direito Civil pelo Direito Fiscal - evolução histórica do problema.

3.2. Interpretação literal ou interpretação teleológica no Direito Fiscal. A interpretação segundo a constituição. Conclusões.

5.1. *O conceito de renda no Direito Fiscal e sua inadequação para qualificar os rendimentos pagos pelos lojistas aos gestores dos centros comerciais.*

5.2. *A retenção na fonte. Conclusões.*

A. O centro comercial como uma actividade comercial inovadora relacionada com uma “categoria do Direito moderno”: a empresa.

1. Colocação do problema.

Os centros comerciais caracterizam-se por uma “concepção global unitária” (1) de comércio e a sua criação e organização são elaboradas por critérios rigorosos de localização, selecção de estabelecimentos a instalar e que exerçam actividades complementares, tendo em vista a economia de tempo, a satisfação de gostos diferentes, e o diferente poder económico dos consumidores das grandes cidades (2).

Ao integrarem diversos estabelecimentos, os centros comerciais são em si mesmos estabelecimentos comerciais de conjunto (3), ou antes, verdadeiras empresas, pois constituem realidades dinâmicas por contraposição ao carácter estático do estabelecimento, reconhecidas e tuteladas como tais pelo Direito moderno (4).

Da portaria n.º 424/85 de 5 de Julho, para efeitos de diversificação de horários de funcionamento dos estabelecimentos dos centros comerciais, consta uma noção de carácter transitório, a primeira noção legal de centro comercial: os centros comerciais deverão possuir «uma área bruta mínima de 500 m² e um número mínimo de 12 lojas, de

venda a retalho e de prestação de serviços, devendo estas, na sua maior parte, prosseguir actividades diversificadas e especializadas» (...) e ser «instaladas com continuidade num único edifício ou em edifícios ou pisos contíguos ou interligados, de molde a que todas usufruam de zonas comuns privativas do centro pelas quais prioritariamente o público tenha acesso a lojas implantadas» (art.º 1.º n.ºs 1 e 2).

Esta é a única noção legal existente até à data, pelo que os regimes jurídicos, civil e fiscal ainda não tratam, de uma forma expressa estas novas realidades, nomeadamente, a caracterização dos contratos celebrados entre os gestores dos centros comerciais e os lojistas que neles se instalam.

Cabe assim ao intérprete, encontrar as características fundamentais dos referidos contratos e verificar se eles se subsumem a algum contrato nominado regulado por lei.

Para efeitos fiscais, o intérprete deverá ter conhecimento da caracterização civil e avaliar se existe uma correspondência entre os conceitos civil e fiscal; em qualquer dos casos, existindo ou não essa correspondência, deverá encontrar-se o tipo fiscal adequado à tributação daquelas situações.

Vamos tentar demonstrar que, tratando-se de contratos atípicos, celebrados no âmbito de uma actividade empresarial, devem ficar sujeitos às disposições sobre prestações de serviços (em IVA) e às disposições que tributam o lucro (rendimentos comerciais) das sociedades (em IRC).

1- Antunes Varela, Os Centros comerciais, Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra - «Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Arruda Ferrer Correia», 1984, p. 5.

2- Antunes Varela, cit., pp. 3-5; acórdão da Relação de Lisboa, Secção Cível, de 18 de Março de 1993, conclusão I; no âmbito do Direito brasileiro, v. Alfredo Buzaid, Estudo sobre shopping center, in Shopping Centers (questões jurídicas), coord. por Renault Pinto e Albino de Oliveira. São Paulo, 1991, p. 7; e Fernando Albino de Oliveira, fundo de comércio em shopping centers, in Shopping Centers..., cit., pp. 64-66.

3- Oliveira Ascensão, Integração empresarial, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1991, pp. 34-37; do mesmo autor, Direito Comercial (Lições), I-Parte Geral, Lisboa, 1986/87, pp. 491-494, 500-503 e 525-529; e ainda, Alfredo Buzaid, Estudo..., cit., p. 13; e Renault Pinto e a referência que faz à doutrina francesa, O Fundo de comércio dos shopping centers e o Decreto n.º 24150/34, in Shopping Centers..., cit., pp. 228-229.

4- Oliveira Ascensão, Integração empresarial..., cit., pp. 35-37, 38-39: a tutela da empresa é tratada em confronto com a tutela da propriedade: por ex., a possibilidade de ser transmitido, através de cessão de exploração ou de trespasse, o estabelecimento independentemente de autorização do senhorio.

B. O regime fiscal dos contratos celebrados entre gestores e lojistas de centros comerciais.

1. Colocação do problema.

O regime fiscal no ordenamento jurídico português da nova “manifestação da vida” introduzida pelos contratos de utilização de centros comerciais, deverá depender da resposta às seguintes questões:

- No que diz respeito à tributação em IVA, quais as normas de incidência a que poderão ser subsumidos os contratos referidos?

- No que diz respeito à tributação do rendimento, quais as normas de incidência a que eventualmente podem estar sujeitos os rendimentos pagos pelos lojistas a empresas exploradoras de centros comerciais?

Em ambos os códigos de imposto, o legislador recorreu, nas disposições eventualmente aplicáveis, a conceitos utilizados nas previsões normativas do Direito Civil: como devem ser interpretados esses conceitos no Direito Fiscal?

A resolução da questão está em determinar a que operações sujeitas a IVA se subsumem as transacções ou prestações efectuadas e a que conceito de rendimento tributável se subsumem os rendimentos em causa.

A tributação em IVA destes contratos celebrados entre gestores dos centros comerciais e lojistas implica a identificação, para efeitos fiscais, da sua natureza jurídica, enquanto no caso do IRC cabe determinar o conceito de “renda” por contraposição ao de lucro, rendimento comercial e/ou industrial (5). Em ambos os casos, a interpretação terá de ser conforme às normas constitucionais.

Para utilizar a dicotomia de Alberto Xavier, no primeiro caso o legislador recorreu a um tipo estrutural e no segundo a um tipo funcional: enquanto para o tipo funcional, o resultado económico é um dos elementos

principais a ter em conta, no tipo estrutural cumpre identificar o tipo de negócio jurídico (6). Depois de identificado esse negócio no Direito Civil, indagaremos sobre a adequação da qualificação para efeitos fiscais.

2. A utilização de conceitos de Direito Civil e uma primeira análise desses conceitos numa perspectiva de Direito Civil.

2.1. Explicitação do problema através da referência a casos analisados em tribunal cível.

Vamos começar por tentar identificar os referidos contratos através de casos analisados em tribunal cível.

Em 1.7.84, *A* celebra com *B* um contrato denominado pelas partes de “cedência temporária de instalações e serviços”, sendo objecto do contrato uma sala que se apresentava como “um espaço completamente vazio, delimitado pelas respectivas paredes”, e situada no 5.º andar de um prédio (7).

A compromete-se a prestar a *B* serviços de apoio (salas de espera, recepção, telefones). De acordo com as cláusulas Segunda e Terceira do contrato, *A* cede a *B*, a título precário (prazo de seis meses, renovável por acordo prévio), o direito à utilização de serviços e de uma sala, e de partes comuns constituídas pelos corredores, sala de espera e casa de banho; fica vedado à utente ceder a terceiros os direitos do contrato e “a utilização de sala e serviços para outros fins que ponham em causa (...) a boa harmonia interna” (8).

Em 8 de Março de 1985, *C* e *D* celebram um contrato que denominaram de “contrato de licença e utilização” de uma loja do centro comercial, a cujo conteúdo a utente aderiu sem possibilidade de o negociar “com excepção da actividade a exercer e do espaço a ocupar”. O contrato foi celebrado pelo prazo de cinco anos, com possibilidade de ser renovado, por iguais períodos, salvo rescisão por qualquer das partes; *C* comprometeu-se a

5- Em ambos os casos estamos perante “conceitos-tipo” (“Typusbegriffe”) que exigem uma avaliação; as fronteiras dos tipos não estão completamente definidas: Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln, 1993, p. 1235.

6- Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981, pp. 175, 177 e 180.

7- Acórdão de 22 de Outubro de 1992 do Tribunal da Relação de Lisboa, Secção Cível, p. 187.

8- Idem, pp. 187 e 188.

prestar a D “os serviços de segurança, manutenção e conservação geral das partes e equipamentos de utilização comuns, a publicidade e promoção do centro comercial, fornecer electricidade, gás e telefones, relativos aos serviços comuns e a liquidar pontualmente os respectivos encargos, posteriormente rateados pelos lojistas” (9).

A sociedade *E* cede à sociedade *F* “o gozo e fruição temporários de um imóvel” e a sociedade *F* para além da actividade de exploração de um supermercado implementa, fora das caixas registadoras do supermercado, “lojas, delimitadas por paredes de vidro amovíveis”, “espaços vazios em que se poderia instalar um estabelecimento” e que tudo o que “o integra e lhe confere a característica de unidade económico-funcional, de universalidade, ser-lhe-ia dado pelo seu futuro titular” (10), tendo ficado as lojas integradas num centro comercial (11).

Neste último caso, existe uma diferenciação entre o proprietário do centro e a empresa exploradora do centro comercial, pelo que encontramos duas categorias de contratos a caracterizar: o celebrado entre a sociedade proprietária e a sociedade gestora e o celebrado entre esta e os lojistas. A questão essencial do regime jurídico dos centros comerciais assenta na caracterização do contrato celebrado entre o organizador-gestor do centro e os donos do estabelecimentos (12), razão pela qual vamos limitar este estudo à análise do regime fiscal a que, adequadamente, deverão ficar submetidos os rendimentos provenientes deste contrato.

2.2. A natureza jurídica do contrato celebrado entre o gestor de um centro comercial e o lojista que nele vai instalar um estabelecimento comercial, em que é cedido o local vazio e existe a obrigação de prestar serviços de interesse comum: posição da doutrina.

A primeira questão que, para efeitos de regime de Direito Civil aplicável, se levanta, é a de saber se os contratos celebrados entre gestores e lojistas dos centros comerciais observam o conteúdo fundamental de algum contrato típico ou se, pelo contrário, as suas características implicam a sua classificação como contratos atípicos ou, numa terceira hipótese, como contratos mistos (13).

No primeiro caso, cabe saber se os contratos celebrados entre gestor e lojistas são contratos de cessão de estabelecimentos comerciais, ou contratos de arrendamento, sujeitos, consoante os casos, a diferentes regimes vinculativos, dispositivos e supletivos (14).

Vamos excluir da análise, a hipótese de os estabelecimentos serem propriedade dos lojistas, caso em que, aliás, também o regime da propriedade horizontal parece não ser adequado para efeitos civis (15), mas a questão fiscal de qualificação dos rendimentos pagos por cedência da loja desaparece automaticamente.

Para determinar a natureza jurídica do contrato é necessário qualificar, juridicamente, o tipo de estrutura imobiliária que o centro comercial constitui, nomeadamente, através da relevância das

9- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 24 de Março de 1992.

10- Acórdão de 18 de Março de 1993, do Tribunal da Relação de Lisboa, Secção Cível, p.116.

11- *Idem*, p. 117.

12- *Cf.* o mesmo acórdão, p. 118.

13- *V.*, entre nós Antunes Varela, *cit.*, p. 9; Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, *cit.*, pp. 52 e ss.; I. Galvão Telles, *Contratos de utilização de espaços nos centros comerciais*, *O Direito*, 1991, pp. 521 e ss.; também nesse sentido são conduzidos os diferentes estudos publicados na colectânea *Shopping Centers - questões jurídicas*, coordenada por Renault Pinto e Albino de Oliveira, São Paulo, 1991, alguns dos quais já citados.

14- Antunes Varela, *cit.*, pp. 7, 9-10.

15- Sobre esta hipótese e o confronto com a propriedade horizontal, *v.* Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, *cit.*, p. 30: «...decisivo é a propriedade horizontal ser uma estrutura essencialmente estática, destinada unicamente a servir de suporte a uma situação imobiliária, enquanto que o centro comercial requer uma estrutura dinâmica, destinada a servir finalidades que vão muito além das de mera manutenção»; *v.* porém, acórdão do STJ de 8 de Julho de 1986, proc. 73729, BMJ 359, 1986, pp. 713-716.

prestações a que se obriga o gestor do centro, durante o funcionamento deste, e, em geral, das relações entre gestor e lojista que emergem das cláusulas dos contratos (16).

Enquanto o primeiro se vincula a fazer funcionar o centro, com todas as obrigações que daqui decorrem, o segundo deverá assegurar a instalação e funcionamento do seu estabelecimento (17).

E, se é através das cláusulas que são utilizadas com carácter de regularidade nestes contratos, que podemos concluir pelo tipo a que se subsumem, cabe ainda avaliar se determinado regime não está sujeito a normas injuntivas, sendo nesse caso irrelevante o que foi estipulado pelas partes (18): por ex., até onde pode ir a autonomia privada, no que diz respeito à possibilidade de o gestor do centro fixar cláusulas de funcionamento do centro?

No quadro da concepção designada de centralizada, o gestor do centro, coincida ou não com o titular, poderá reservar a administração dos serviços comuns, impedir a transmissão do estabelecimento, celebrar um contrato a prazo, renovável, fiscalizar as receitas das lojas e fixar uma retribuição variável, em razão da percentagem das vendas?

Alguma doutrina e a jurisprudência já se pronunciaram, favoravelmente, sobre a validade destas cláusulas fundadas na autonomia privada, como se mencionará na alínea b).

a) A cessão de exploração de um estabelecimento comercial ou locação de estabelecimento.

Cumpra colocar a hipótese de os contratos de utilização de espaços em centros comerciais se reconduzirem a contratos de cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou locação de estabelecimento (19).

O estabelecimento comercial é definido pela doutrina «como um conjunto de realidades, materiais ou imateriais, afectadas ao exercício do comércio» (20), destacando-se de entre a pluralidade de realidades (21), o aviamento e a clientela (22).

A par do *traspasse* como transferência definitiva do estabelecimento comercial, surge a possibilidade de transferência não definitiva, através da figura da cessão de exploração comercial e industrial do estabelecimento (23), figura construída pela jurisprudência portuguesa em que se permitiu a cedência do estabelecimento comercial em si, sem serem negociados os elementos individuais que o compõem, e a possibilidade de afastar as regras injuntivas do arrendamento consideradas inadequadas (24).

A necessidade de um regime autónomo, perante o desajustamento do regime do arrendamento, ocorreu devido ao reconhecimento da susceptibilidade de o estabelecimento ser no seu conjunto, objecto de negócios, sendo alienado o próprio

16- Antunes Varela, cit., p. 9. O proprietário dos imóveis pode acumular a gestão ou concedê-la a uma outra entidade: Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., p. 40.

17- Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., p. 41.

18- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração de estabelecimento comercial, arrendamento e nulidade formal - parecer*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1987, p. 851; assim como as qualificações das partes não definem a natureza de um contrato: *idem*, pp. 858-859, 877. Embora a designação do contrato pelas partes e as cláusulas adoptadas sejam um elemento a ter em conta para apurar o tipo de negócio: I. Galvão Telles, *Cessão de exploração turística (parecer)*, *O Direito*, 1990, III-IV, pp. 767-768.

19- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração ...*, cit., pp. 885-886: «em rigor, ... a cessão de estabelecimento seria a transferência temporária do estabelecimento operada a qualquer título; a locação de estabelecimento implicaria a cessão titulada por um negócio decalcado da locação, designadamente com uma obrigação periódica de pagamento de retribuição, tipo renda ou aluguer».

20- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração ...*, cit., p. 878; Oliveira Ascensão, *Direito Comercial...*, cit., p. 493.

21- «Direitos sobre móveis, posições contratuais activas e passiva, direitos sobre bens imateriais, nome, insígnia, aviamento e clientela»: Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração ...*, cit., p. 904.

22- *Idem*. Oliveira Ascensão, *Direito Comercial...*, cit., p. 494: os bens do estabelecimento «têm uma relação entre si... tudo forma uma ordem entre si... para que seja possível desempenhar uma função produtiva» (v. pp. 494-495).

23- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração ...*, cit., p. 885.

24- Anteriormente ao Código Civil de 1966; v. I. Galvão Telles, *Cessão de exploração...*, cit., pp. 769-770.

arrendamento, sem autorização do senhorio (25).

E quer o Código Civil de 1966 e actualmente, o Decreto-lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro (art.ºs 111.º e 115.º), caracterizam a cessão de exploração afastando a aplicação do regime do arrendamento (26): o regime exprime «o interesse económico e social na preservação e circulação»...de um «sobrevvalor que transcende o somatório dos bens»...e «que conduz à autonomização da realidade estabelecimento» (27).

A questão está em saber se o contrato entre gestor e lojista é um contrato de cessão de exploração de estabelecimento, cumprindo em primeiro lugar, determinar se a loja objecto do contrato constitui um estabelecimento; existe estabelecimento, desde que se identifique o seu conjunto e se demonstre a sua aptidão funcional relativa ao comércio e /ou indústria: promover uma actividade lucrativa, expressa, entre outras características, pelo aviamento e pela clientela (28).

Ora, à loja vazia integrada num centro comercial cedida pelo seu titular ou gestor, falta a aptidão funcional que caracteriza o estabelecimento, razão pela qual, os contratos que estamos a analisar não se podem reconduzir à figura da cessão do estabelecimento (29).

Também não se trata de um negócio sobre estabelecimento futuro, em que o

concessionário estaria vinculado, após ter criado o estabelecimento, a transferi-lo para o beneficiário (concedente) (30).

b) e c) Contratos de arrendamento para o exercício do comércio; ou antes, contratos atípicos e inominados: cedência de espaços e de serviços para a instalação de estabelecimentos comerciais em centros comerciais, de natureza não vinculística.

Perante os diversos elementos apontados pela portaria n.º 424/85 de 5 de Julho, como essenciais para a existência de um centro comercial, os autores destacam a unidade de gestão do conjunto; deste modo, é da competência do gestor do centro, não apenas «a implementação, direcção e coordenação dos serviços comuns, ... a fiscalização do regulamento interno», como prevê a portaria, como ainda, a competência para a elaboração desse regulamento interno, para determinar se pode ser modificado o ramo de negócio de um estabelecimento, e a transmissão da titularidade (31).

Esta gestão de conjunto de lojas variadas distingue os centros comerciais, dos supermercados, por exemplo (32).

Mas, de salientar, é a caracterização destes contratos como «contratos de empresa», que se distinguem profundamente dos «contratos que têm por escopo o gozo estático dos bens» (33); assim, constituindo o papel fundamental

25- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, Cessão de exploração ..., cit., pp. 878, 883.

26- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, Cessão de exploração ..., cit., p. 888.

27- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, Cessão de exploração ..., cit., p. 883.

28- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, Cessão de exploração ..., cit., pp. 890, 894-897; Inocêncio Galvão Telles, Contratos de utilização..., cit., p. 525.

29- Oliveira Ascensão, Direito Comercial, cit. pp. 491-492 e 496; I. Galvão Telles, Cessão de exploração., cit., pp. 765-766, 773-774; e do mesmo autor, Contratos de utilização..., cit., p. 525.

30- Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, Cessão de exploração..., cit., pp. 910-911; I. Galvão Telles, Contratos de utilização..., cit., pp. 525-526, e Cessão de exploração..., cit., pp. 769, 771-772, 778-780.

31- Antunes Varela, cit., p. 10; Oliveira Ascensão, Integração empresarial..., cit., p. 29, 34, 35; também I. Galvão Telles, apesar de, a final, defender tratar-se de mero contrato de arrendamento: Contratos de utilização..., cit., p. 523.

32- Antunes Varela, cit., pp. 15-17: estamos neste caso perante a chamada «tendência centralizadora».

33- Oliveira Ascensão, Integração empresarial..., cit., pp. 41-42; acórdão da Relação de Lisboa, da Secção Cível, de 18 de Março de 1993, ponto 6.2.: «...parece-nos seguro que a exploração de um centro comercial é, ela própria, uma actividade comercial, já que o seu organizador tem uma actuação de intermediação jurídica na disponibilização de bens e serviços a terceiros, de forma habitual, com intuito lucrativo...». V. sobre o papel do empresário, Alfredo Buzaid, Estudo..., cit., pp. 7-10; Renault Pinto, O Fundo de comércio..., cit., pp. 228-229; A. Villaça Azevedo, Atipicidade mista do contrato de utilização de unidade em centros comerciais e seus aspectos fundamentais, in Shopping Centers..., cit., pp. 28-30 e 53; Oliveira Ascensão, Direito Comercial..., cit., pp. 116-117: são comerciais, pelo objecto, os actos relativos ao estabelecimento comercial (v. a ligação ao conceito de empresa, p. 118).

do organizador do centro, a obtenção de resultados económicos positivos, é corrente, nestes contratos, que a concessionária se obrigue a respeitar o regulamento do centro elaborado pelo cedente; que o cedente inspecione e fiscalize a loja; que esta só possa ser destinada ao tipo de comércio definido no contrato; que o concessionário pague uma prestação periódica fixa e outra variável, em função do volume de vendas (34).

Considerando o aspecto essencial de «integração de empresas», de «comércio integrado», Oliveira Ascensão afasta a existência de um contrato de arrendamento, acentuando que o concedente (gestor do centro) é um empresário, que assume obrigações importantes relativas à prestação de serviços, nucleares no contrato, e que o concessionário, a ser integrado na empresa de conjunto, tem uma posição restringida sobre os bens (35).

Entre nós, Inocêncio Galvão Telles desvaloriza porém este aspecto essencial dos contratos em causa, considerando que se verifica a *fattispecie* do arrendamento: «cedência ao comerciante do gozo temporário da loja mediante retribuição»; os outros

elementos seriam subsidiários e a função económico-social do contrato coincidiria com a do contrato de arrendamento (36).

Ora é exactamente a função económico-social que nos parece não coincidir nos contratos de arrendamento e nos contratos de utilização de espaços/lojas em centros comerciais (37).

Com efeito, segundo Oliveira Ascensão, o carácter essencial das prestações da concedente e a limitação da posse da concessionária sobre o local, nos termos determinados pelo regulamento interno, constituem aspectos caracterizadores dos contratos de integração empresarial nos centros comerciais, e não aspectos subordinados.

Estes aspectos são incompatíveis com a figura do arrendamento (38), que confere ao titular o gozo da coisa como um poder autónomo, cabendo ao locador abster-se de praticar actos que impeçam, ou diminuam o gozo da coisa: o direito de gozo não é contraprestação de um dever de proporcionar o gozo (39) (40).

Este mesmo entendimento é defendido e salientado pela nossa jurisprudência: nos

34- Acórdão do STJ de 26 de Fevereiro de 1992, pp. 6-9. A propósito do Direito brasileiro, v. Castro Dião, A Cláusula contratual de fiscalização da receita das lojas, in *Shopping Centers...*, cit., pp. 265-268.

35- Não se trata, portanto, nem de arrendamento para comércio, nem de cessão de exploração de estabelecimento: v. sobre estes dois contratos, o acórdão do STJ de 26 de Abril de 1986, proc. 71472, BMJ n.º 336, 1984, pp. 406-411. V. Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., p. 52: no «contrato de cessão de utilização de espaços em centros comerciais»...o contrato é «necessariamente comercial;...o concedente é um empresário;...o concedente assume a obrigação de fazer funcionar a empresa que caracteriza o centro; ...o concessionário assume a obrigação de fazer funcionar a empresa singular; ...há algo como a comosse do concedente a limitar a posse do concessionário;...o concessionário sofre grandes restrições na sua posição sobre os bens». V. também, pp. 54-55 e 56-57: na locação, pelo contrário, a prestação de serviços é um aspecto acessório, que nada tem a ver com uma actividade empresarial. Assim, na locação, «o gozo do locatário não é contrapartida de nenhuma prestação positiva por parte do locador...e só este tem a posse exclusiva da coisa locada correspondente à locação (...).»; cf. ainda, Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração...*, cit., p. 294; a propósito da cessão de exploração de estabelecimento do arrendamento, escrevem os autores: «uma prestação de serviços tem uma lógica interna e postula valores próprios bem diferentes dos do arrendamento ou da cessão de exploração».

36- I. Galvão Telles, *Contratos de utilização...*, cit., pp. 526-527.

37- V. por ex., Fernando Albino Oliveira, *Fundo de comércio...*, cit., pp. 64-66 e 75-77; Gonçalves de Miranda, *Natureza jurídica da ocupação das lojas ou espaços nos shopping centers*, in *Shopping Centers...*, cit., pp. 269-274; Penalva Santos, *Regulamentação jurídica do shopping center*, in *Shopping Centers...*, cit., pp. 120-122.

38- Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., pp. 58-59.

39- Sem entrarmos na questão de saber se se trata de um direito de gozo ou de um direito real: vd. Oliveira Ascensão, *Locação de bens dados em garantia- Natureza jurídica da locação*, *Revista da Ordem dos Advogados*, 1985, pp. 369-377.

40- No sentido de um dever permanente, por parte do senhorio, de proporcionar o gozo («prestação positiva permanente»): Oliveira Ascensão, *Locação...*, cit., p. 369; cf. art.ºs 1037.º, 1038.º do Código Civil: o locatário pode opor directamente erga omnes a seu direito contra quem invoque direitos sobre a coisa; v. também, Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, vol. II, Coimbra, 1986, anotação ao art.º 1031 (n.º 1 da anotação), p. 380; sobre o arrendatário como um possuidor em nome próprio no código de Seabra, v. Manuel Rodrigues, *A Posse*, *Estudo do Direito Civil português*, 3.ª ed., Coimbra, 1981, pp. 166-170; sobre a posse do locatário no Código Civil de 1966, Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., pp. 45-47.

centros comerciais «...o fundador concebe um espaço, frutifica ideias, com vista a dominar economicamente o rendimento dos espaços que coloca à disposição dos utentes com uma rede de serviços, concebidos para o exercício e actividades comerciais, seleccionados pelo dono da coisa, cuja vontade impera nas condições contratuais, nos respectivos prazos, renovados ou não, conforme os efeitos previstos no contrato, conhecido antecipadamente pelos interessados (41).

E, no acórdão de 18 de Março de 1993, o Tribunal considerou que «...tais contratos são sistematicamente contratos complexos, contendo (...) a obrigação de prestação de variados serviços, pelo organizador do centro ou de outro que, por si, os preste (...). É também usual tal contrato conter normas restritivas para o lojista, relativamente à transmissão do estabelecimento por negócio entre-vivos e sobre o direito de não renovação do contrato no fim do período contratual. (...) Se a cedência do espaço devesse qualificar-se como arrendamento comercial, o organizador ou administrador do centro não teria meios eficazes para se opor à degradação do nível de apresentação e clientela de certo estabelecimento (...) prejudicando os outros comerciantes e clientela em geral.» (p. 18-II).

Refira-se ainda o Acórdão do STJ de 24 de Março de 1992, onde também se defende que os contratos de cessão de lojas em estabelecimentos comerciais contêm elementos essenciais que não podem ser reconduzidas a dois contratos nominados (o arrendamento e a prestação de serviços), tratando-se de contratos atípicos e inominados, que devem ser regulados pelas estipulações das partes e pelas regras dos

contratos típicos onde houver analogia (42).

Tendo em conta o exposto, parece não ser aceitável a opinião contrária de Galvão Telles, que reconduz os contratos de utilização de espaços em centros comerciais aos contratos de arrendamento, por se enquadrarem na *fattispecie* deste contrato: cedência temporária de uma coisa imóvel mediante retribuição (43). Para o autor, a prestação de serviços é, ainda, dependente da relação de arrendamento (44).

Ora, em jeito de conclusão, tendo em atenção os vários argumentos supra referidos, e para apenas citar o acórdão da Relação de Lisboa, de 19 de Dezembro de 1990, «...o legislador não impõe que todo o contrato que implica a utilização de um imóvel - ou de parte dele - seja um contrato de arrendamento...» (45).

Afastada fica assim, a possibilidade de se tratar de uma união de contratos, ou de um contrato misto: pois a primeira pressupõe que cada figura conserve autonomia e o regime imperativo correspondente, e a segunda, a combinação de aspectos essenciais de contratos típicos (46).

Entre nós, Oliveira Ascensão e Antunes Varela consideram que estes contratos constituem contratos atípicos (47).

2.3. Jurisprudência.

Nos casos referidos no ponto 2.1., a nossa jurisprudência civil pronunciou-se a favor da natureza atípica dos contratos de cedência de lojas em centros comerciais.

Assim, no acórdão da Secção Cível do Tribunal de Relação de Lisboa, de 22 de Outubro de 1992, concluiu-se que podia ser

41- Acórdãos da Relação de Lisboa, Secção Cível, de 22 de Outubro de 1992, IV, p. 189.

42- Acórdão do STJ de 26 de Fevereiro de 1992, p. 21.

43- I. Galvão Telles, *Contratos de utilização...*, cit., p. 533, d) e f).

44- *Idem*, p. 533 g).

45- Folhas 12 do acórdão.

46- Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., pp. 60-61.

47- Antunes Varela, cit., p. 27; Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., p. 62. Designa-se por «contrato atípico por não corresponder, em conjunto, a nenhuma figura especialmente regulada no direito privado português vigente»; e «inominado por, para além disso, não dispor de *nomen iuris* no mesmo direito»: Oliveira Ascensão e Menezes Cordeiro, *Cessão de exploração...*, cit., p. 851.

convencionado um prazo relativo a um contrato de fruição (temporária) de uma loja vazia num centro comercial, extinguindo-se, pois, o contrato segundo os termos estipulados pelas partes.

Afirma-se no acórdão que, sobre a caracterização e regime dos centros comerciais «...são a doutrina e a jurisprudência que vão colmatando as falhas da lei, ainda adormecida, no antigamente. Além do arrendamento para o exercício do comércio e o contrato de exploração do estabelecimento (contrato de cessão de exploração do estabelecimento comercial), veio a caber na fruição temporária da coisa, por via da liberdade negocial, uma outra espécie contratual tendo por objecto a cedência de espaços (e serviços) para a instalação de estabelecimentos comerciais, em centros comerciais, mas de natureza não vinculística.(...) » (48).

Noutro acórdão da Secção Cível do Tribunal de Relação de Lisboa, de 18 de Março de 1993, decidiu-se que o contrato celebrado entre o promotor do Centro comercial e o lojista, «envolvendo a cedência do local vazio e a obrigação de prestar serviços de interesse comum, é um contrato atípico, com o regime jurídico que resultar das cláusulas convencionadas» (conclusão IV), sendo elemento essencial a unidade de gestão (conclusão III).

3. As relações entre o Direito Civil e o Direito Fiscal .

3.1. A interpretação dos conceitos de

Direito Civil pelo Direito Fiscal - evolução histórica do problema.

Tendo em conta que a maioria da nossa doutrina jus-civilista que até agora se pronunciou sobre a matéria, bem como a jurisprudência, entendem que os contratos de utilização de centros comerciais são contratos atípicos e rejeitam a hipótese da locação, cabe saber qual o regime fiscal correspondente no que diz respeito ao IVA e ao IRC.

Trata-se, pois, de determinar o conteúdo de conceitos que são utilizados pelo Direito Civil e pelo Direito Fiscal, e de saber se existe uma correspondência com os conceitos de Direito Civil, e em caso de resposta afirmativa, se essa correspondência é integral ou parcial (49); nos casos de uma semelhança conceptual importa responder se, ainda assim, se justifica uma orientação privatística (50).

Na opinião de alguns autores, estarão subjacentes à resolução da questão, os problemas das relações entre Direito Fiscal e Direito Civil, da autonomia do Direito Fiscal perante este, debatidos insistentemente, desde o princípio do século pela doutrina (51).

Mas, o que está em causa, afinal de contas, é a questão de interpretação do Direito Fiscal, como “actividade de mediação pela qual o intérprete compreende o sentido de um texto, que se lhe tinha deparado como problemático” (52) e assim sendo, o conflito entre recepção/autonomização de conteúdos entre ramos de Direito surge desvalorizado (53).

Nas duas situações de limite, em que ou a norma fiscal remete expressamente para a

48- Acórdãos da Relação de Lisboa Secção Cível, p. IV-189.

49- J. Schulze-Osterloh, *Zivilrecht und Steuerrecht*, AcP, 1990, n.ºs 1-2, p. 154;

50- J. Schulze-Osterloh, *Zivilrecht...*, cit., p. 154; Wolfgang Maassen, *Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts*, Zur Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik, Berlin, 1977, pp. 15-16 e 19-20.

51- J.L. Saldanha Sanches, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, Lisboa, 1991, pp. 111-112. V. sobre uma panorâmica da evolução de concepções, entre outros, Helmut Urbass, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Frankfurt am Main, Bern e New York, 1987, pp. 114-155 e Wolfgang Maassen, cit., pp. 25-26.

52- Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, Lisboa, 1989, trad. de José Lamego, pp. 239-240; v. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., p. 1239.

53- W. Rainer Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, Hamburg, 1980, p.211. Quando se recorre à interpretação teleológica da lei, a justificação dos desvios do Direito Privado não é tão dificultada: Wolfgang Maassen, cit., p. 29. Por esta razão, quando se defende que um desvio do conceito importado do Direito Privado, apenas se justifica se os fins do Direito Fiscal o exigirem, está apenas a traçar-se uma distinção e a ponderar-se diversamente, o peso da interpretação literal e teleológica (apesar de a interpretação ser literal no momento em que o conceito é importado pelo Direito Fiscal, ela pode ter implicado uma interpretação teleológica no Direito Civil). Embora a definição de princípios próprios de interpretação, seja defendida em nome de uma maior autonomia do Direito Fiscal: J.L. Saldanha Sanches, *Princípios...*, cit., p. 112.

determinação do conceito segundo o Direito Civil, ou em que, pelo contrário, atribui ao conceito um conteúdo fiscal preciso, desaparecem as dificuldades e a própria discussão perde o sentido (54).

A concepção de que o conteúdo dos conceitos fiscais deve apenas e sempre ser reconduzido ao conteúdo do Direito Civil, como foi defendido no século passado, e que os casos de interpretação diferenciada são entendidos como desvios à regra, esteve ligada a uma interpretação literal do Direito Fiscal (55), relacionada com argumentos de segurança jurídica, sendo questionável que a primeira satisfaça esta finalidade (56).

Num outro extremo, a interpretação da lei fiscal seria uma interpretação segundo o significado económico (57). A interpretação segundo critérios económicos, no sentido de excluídos os critérios jurídicos, não é aceitável. Por outro lado, se concluirmos, pela interpretação da norma fiscal, que ela acolheu valorações económicas, elas devem ser consideradas (58). O entendimento de que a finalidade económica esgota a interpretação teleológica do Direito Fiscal, é porém muito redutor e insuficiente, pois a interpretação conforme à teleologia do Direito Fiscal, em cada caso concreto, implicará a consideração de outros princípios deste ramo de Direito (59).

No caso de o facto tributário ser descrito segundo o resultado económico, a interpretação deverá ter em conta o "princípio da realidade económica" (60). Isto não significa que a interpretação de eventuais conceitos jus-civilísticos seja simplificada, mas que será adequada, tendencialmente, uma interpretação autónoma dos conceitos utilizados.

Em termos históricos, assistiu-se em primeiro lugar, e se tomarmos por referência a Alemanha, a uma consideração estritamente civilista dos conceitos (61), a uma fase posterior de ponderação cada vez mais frequente da "finalidade económica", como forma de impedir comportamentos de elisão fiscal, mas quase sempre baseada na letra da lei; estimulada pela codificação de uma regra sobre interpretação de 1919, segundo a qual, a interpretação da lei fiscal deveria atender à sua finalidade, ao seu significado económico e à evolução das relações, a jurisprudência alemã orientou-se a partir de então pela autonomia do conceito em Direito Fiscal, sempre que se justificasse um desvio do conceito de Direito Civil (62).

Esta corrente interpretativa, segundo uma "consideração económica", e elaborada na Alemanha, foi contemporânea da rejeição do positivismo jurídico e da jurisprudência dos conceitos (63), mas a alteração a que foi

54- Wolfgang Maassen, cit., p. 16. Schulze-Osterloh, Literatur, (recensão a) Georg Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis, Herne, Berlin, 1983, 415S., in StuW 1986, 1, p.77.

55- Sobre o assunto, Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1237 e ss; e W. Rainer Walz, defendendo uma autonomia dos dois ramos de Direito, porque prosseguem fins diferentes e concretizam o princípio da justiça de formas diferentes: Die steuerrechtliche Herausforderung des Zivilrechts, ZHR, 147, 1983, p. 284; Wolfgang Maassen, cit., p. 28.

56- Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1237-1238, J.L.Saldanha Sanches, Princípios..., cit., pp. 112-117; W. Rainer Walz, Die steuerrechtliche..., cit., p. 284: a recondução forçosa do conteúdo dos conceitos de Direito Fiscal ao Direito Privado estimula comportamentos elisivos, através da escolha de formas civis que impliquem uma menor tributação.

57- "O princípio da realidade económica ou consideração económica" (wirtschaftliche Betrachtungsweise): v. Alberto Xavier, Manual..., cit., pp. 173-181; J.L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., p. 117.

58- Nuno Sá Gomes, A Interpretação da lei fiscal, CTF n.º 79, 1965, p. 13.

59- Helmut Urbas, cit., p. 202.

60- Alberto Xavier, Manual..., cit., pp. 174-175.

61- Relacionada com o positivismo que suscitava uma interpretação subsuntiva e dedutiva: Helmut Urbas, cit., pp. 152-154; J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., p. 154.

62- Helmut Urbas, cit., pp. 118-119; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit, p. 1239; W. Rainer Walz, Steuergerechtigkeit..., cit., pp. 212-217.

63- Esta orientação foi elaborada por Ennos Becker e recebida pela jurisprudência alemã: H.W.Kruse, Derecho Tributario, Parte General, trad. espan., Madrid, 1978, pp. 191-202; Helmut Urbas, cit., pp. 74, 117, 126-128, 152; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit, pp. 1238-1239; v. sobre o «recuo do formalismo jurídico» no domínio do Direito Privado, e criticando a orientação oposta de «uma justiça experimentalista e desprovida de de princípios básicos» (p.627), Franz Wieacker, História do Direito Moderno Privado, Lisboa 1980, trad. de A.M. Hespanha, pp. 623-627.

sujeita na época do nacional-socialismo e as críticas que se levantavam anteriormente contra uma interpretação cada vez mais autónoma do Direito Fiscal, deram lugar, a partir da década de 50, a um regresso à interpretação segundo o Direito Civil e a favor da unidade da ordem jurídica (64).

Desde o fim da década de 60, o entendimento predominante é o de que as formulações no Direito Fiscal que recorrem a conceitos de Direito Civil, implicam uma delimitação de uma situação da vida, que podendo corresponder à previsão do Direito Civil, não tem, necessariamente, de estar de acordo com ela, sendo adequados os princípios gerais de interpretação (65): a consideração económica surge como um instrumento de interpretação.

Também em Portugal, estas diferentes doutrinas tiveram os seus defensores (66).

Mas as dificuldades de interpretação do Direito Fiscal resultam, invariavelmente, da ausência de homogeneidade e estruturação sistemática que o caracterizam, nos diferentes ordenamentos jurídicos (67).

Não existindo dúvidas que em certos casos a interpretação teleológica é a indicada, ainda assim, é discutido se a recepção implica sempre uma formatação («umforming») postulada pela especificidade da disciplina (68).

A relação que se pretendeu estabelecer entre, por um lado, a unidade da ordem jurídica, a segurança jurídica e a prevalência de uma interpretação segundo o conteúdo do Direito Civil, e por outro lado, a justiça fiscal, a tributação da capacidade contributiva e uma interpretação autónoma do Direito Fiscal, é criticável (69).

Assim, como salientam alguns autores, a existência de cláusulas gerais que pretendem impedir comportamentos de elisão fiscal, quando são adoptados negócios jurídicos que não correspondem, na forma ao substrato económico, seria supérflua, se a interpretação do Direito Fiscal obedecesse aos fins económicos (70).

Mas a existência destas cláusulas justifica-se exactamente porque o Direito Fiscal, apesar de recorrer a conceitos de Direito Privado, dele se autonomiza (71).

O que não quer dizer que, se o ordenamento fiscal assenta, no Estado de Direito, em princípios de justiça fiscal (72), esses princípios devam ser justificados através de razões económicas.

A jurisprudência alemã, a par com o desenvolvimento doutrinal nesta matéria, tem-se pronunciado diferentemente sobre o assunto (73).

Por ex., os edifícios construídos com finalidades temporárias, pertencem, segundo

64- H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, München, 1991, pp. 119-120; Helmut Urbas, cit., pp. 120-121; J.L. Saldanha Sanches, *Princípios...*, cit., pp. 117 e ss.

65- Helmut Urbas, cit., pp. 152-153; Klaus Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, Ein systematischer Grundriss, 13.^a ed., Köln, 1991, pp. 6-9, 89 e ss.; Paul Kirchhof, *Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden*, *StuW*, 1983, 2, pp. 180-183; W. Rainer Walz, *Steuergerechtigkeit...*, cit., pp. 211, 232-333; a favor de uma interpretação segundo o Direito Civil, por razões de segurança jurídica, que não será assegurada pela consideração económica nem pelo princípio da capacidade contributiva, Georg Crezelius, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis, Herne/Berlin, 1983; v. recensão de J. Schulze-Osterloh, na *StuW*, 1986, 1, cit., pp. 74-81, em que este último critica a perspectiva de Crezelius (p.77: os ramos de Direito Civil e Fiscal têm finalidades diferentes, e por isso, o significado dos termos pode não coincidir).

66- Nuno Sá Gomes, *A interpretação...*, cit., pp. 11 e ss.

67- W. Rainer Walz, *Die steuerrechtliche...*, cit., p. 290.

68- Wolfgang Maassen, cit., pp. 30-32, 37, 41.

69- J.L. Saldanha Sanches, *Princípios...*, cit., p. 116. Wolfgang Maassen, cit., pp. 27-58 apresenta as teorias desta forma separada. V. Schulze-Osterloh, *Literatur*, (recensão a) Georg Crezelius, cit., pp. 75-77; Nuno Sá Gomes, *A Interpretação...*, cit., pp. 16-17.

70- Wolfgang Maassen, cit., p. 47.

71- W. Rainer Walz, *Die steuerrechtliche...*, cit., 285-286.

72- W. Rainer Walz, *Die steuerrechtliche...*, cit., pp. 287-289: a autonomia privada serve o Direito Civil, e a justiça fiscal através do princípio da capacidade contributiva (e da tributação do rendimento líquido) serve o Direito Fiscal, nas ordens jurídicas em que rege o mercado.

73- Wolfgang Maassen, cit., pp. 17, 39-40.

o para 95 Abs.1 do BGB aos elementos integrantes/essenciais de um terreno, mas a locação desses edifícios para efeitos fiscais, já não pertencerão, segundo o Tribunal às partes integrantes do edifício, não devendo por isso beneficiar da isenção fiscal que era prevista no para 4 n.º 12 a) USt (74). Está aqui presente uma concepção teleológica de interpretação do Direito Fiscal.

Já quando, através da atribuição de um conteúdo autónomo às normas fiscais, o objectivo é impedir comportamentos de elisão ao imposto, não se estaria perante um problema de interpretação, mas de reacção do ordenamento quanto ao tipo de contrato escolhido pelas partes (75).

Em todo o caso, a discussão actual parece centrar-se na utilização desvirtuada (instrumentalizada) de conceitos de Direito Privado pelos sujeitos passivos, estimulada por cargas fiscais excessivas, e que, se apresenta nociva quer para o Direito Privado quer para o Direito Fiscal (76).

Ora, segundo outro ponto de vista, são essa rigidez das formas jurídicas e a incapacidade de acompanhamento das novas formas de relações económicas que demonstram a inadequação, em certos casos, dos conceitos de Direito Privado para abranger novas manifestações da vida, embora o legislador se preocupe em acompanhá-las, através de "uma orientação firme do Direito moderno, no sentido de sobrepor à consideração estática do direito real a consideração dinâmica da empresa" (77), optando por regras funcionais, eficientes, no sentido de uma maior racionalização (78); cabe ao intérprete tirar os corolários

adequados, averiguando se as características de um determinado contrato celebrado no âmbito da autonomia privada, se subsumem a um certo tipo contratual e aos pressupostos que ditaram a sua criação, e se as conclusões alcançadas no domínio do Direito Civil satisfazem o Direito Fiscal.

3.2. a) A interpretação literal ou a interpretação teleológica no Direito Fiscal.
b) A interpretação segundo a constituição: conclusões.

a) A interpretação literal era sustentada com base no princípio da legalidade, no sentido de reserva absoluta de lei, a qual deverá conter o critério de decisão no caso concreto: uma vez que a actividade do órgão de aplicação da lei era limitada à subsunção do facto à norma, considerava-se também adequada a actividade interpretativa subsuntiva - a interpretação literal (79).

As críticas à interpretação literal que atingiram todos os outros ramos de Direito, estão relacionadas, no Direito Fiscal, com a tributação de situações que não estiveram na base dos pressupostos normativos (80).

A interpretação segundo uma fronteira segura da "possibilidade do significado da palavra" (möglichen Wortsinns), introduzida por Larenz, tornou possível uma nova era no Direito Fiscal, pois legitimou uma interpretação teleológica que não põe em causa a segurança jurídica (e, sendo o caso, de acordo com "considerações económicas"), sem serem reivindicados princípios autónomos de interpretação contrários a uma ambicionada unidade da ordem jurídica (81).

74- Idem, p. 18.

75- Wolfgang Maassen, cit., p.24; J.L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., p. 121.

76- J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., pp. 142-143; Paul Kirchhof, Steuerumgehung..., cit., pp. 173 e ss.; W. Rainer Walz, Die steuerrechtliche..., cit., pp. 281-283, 290-292, 294.

77- Oliveira Ascensão, Integração empresarial..., cit., p. 55.

78- W. Rainer Walz, Die steuerrechtliche..., cit., p. 293. Embora o avanço do Direito Fiscal seja mais célere do que o Direito Privado (idem, p. 294), daqui resultando novas incongruências e dificuldades de interpretação.

79- Alberto Xavier, Conceito e natureza do acto tributário, Coimbra, 1972, pp. 291-293.

80- V. J.L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., pp. 115-116, e o exemplo referido de «uma instituição de crédito, que renuncia a um crédito sobre uma empresa em situação de falência, uma vez que o considera incobrável», renúncia essa tributável, segundo uma interpretação literal do art.º 4.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações; a interpretação literal é neste caso incompatível com os resultados de uma interpretação teleológica, pois o objectivo da norma é o de impedir que a renúncia a dívidas constitua fuga ao imposto: segundo o art.º 4.º, "a renúncia a quaisquer direitos já constituídos, e da qual outrem imediatamente beneficie, será sempre havida como transmissão". E ainda, pp. 119, 121-123.

81- Helmut Urbas, cit., pp. 150-151.

A interpretação teleológica de uma norma deve ser prosseguida segundo os parâmetros de todos os ramos de Direito e não tem por base a finalidade do sub-sistema jurídico fiscal, mas a finalidade da norma num sentido mais limitado, sob pena de serem criadas brechas injustificadas no sistema jurídico (82).

A interpretação teleológica nos ordenamentos fiscais, no sentido de que toda a norma prossegue um determinado fim (83), é um meio de obter a coerência interna do conjunto de leis fiscais caracterizadas pela ausência de sistematização (84).

Como saber, por vezes, se o conceito utilizado pelo legislador é “económico ou jurídico”, se quisermos assim distinguir entre os conceitos autónomos ou importados do Direito Civil?

Ora, como já se referiu, também os conceitos importados do Direito Civil não têm forçosamente, o mesmo significado, no Direito Fiscal (85).

No nosso sistema, e na ausência de uma regra de interpretação da norma tributária, são aplicáveis os princípios gerais de interpretação das leis (86), e nomeadamente, o art.º 9.º n.º 1 do Código Civil: «O intérprete não deve cingir-se à letra da lei mas reconstituir a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a

lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada» (87).

No domínio da interpretação, a autonomia do Direito Fiscal é exteriorizada, por vezes, através de uma exigência particular: a tomada em consideração, juntamente com outras regras de interpretação, da realidade/finalidade económica, com os limites do princípio da legalidade (88); mas, desde que através da interpretação da norma em concreto, se conclua que ela contém critérios económicos (89).

Assim, em cada caso concreto, através da interpretação será possível determinar se o tipo legal “se define essencialmente pelo seu resultado económico (...) ou “essencialmente pelo tipo estrutural de negócio, independentemente do resultado” (90).

Para além da finalidade económica, outros princípios e sub-princípios do Direito Fiscal deverão ser tidos em conta na actividade interpretativa: por ex., o princípio da tributação do lucro real das empresas, o princípio da tributação do rendimento global, o princípio da tributação do rendimento líquido, o princípio da periodicidade (91).

Klaus Tipke traça ainda uma distinção discutível: as diferentes categorias de rendimento não se distinguem entre si pela finalidade mas pelo tipo, devendo ser valoradas igualmente (92).

Por ex., o regime da tributação do

82- V. para uma enunciação do problema, tomada de posição neste sentido e remissão para a vasta bibliografia sobre a interpretação em Direito Fiscal, Alberto Xavier, Manual..., cit., p. 171; J.L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., pp. 112, 118; Helmut Urbas, cit., pp.154-202, esp. 155, 156, 185, 186, 190, 191; J.Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit, p.158.; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1232 e ss..

83- Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1239-1241.

84- J.L.Saldanha Sanches, Princípios..., cit., p. 117; J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit, p.158; Klaus Tipke, Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?, StuW, 1971, pp. 2 e ss., espec., pp. 5-7; Klaus Vogel, Perfektionismus im Steuerrecht, StuW, 1980, pp. 206 e ss..

85- Entre nós, Alberto Xavier, Manual..., cit., p. 179.

86- Alberto Xavier, Manual..., cit., p. 178; J.L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., p. 111.

87- J. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao discurso legitimador, Coimbra, 1991, pp. 188-192.

88- Helmut Urbas, cit., p. 187 e a bibliografia citada pelo autor, e pp. 192-202; Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., p. 1232. Segundo Klaus Vogel, apenas as normas de direcção da economia podem ser interpretadas teleologicamente, enquanto as normas de repartição da carga tributária, enquanto concretizações do princípio da capacidade contributiva, não devem ser interpretadas teleologicamente: Klaus Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DstZ/A, 1977, pp. 5 e ss, espec., p. 9: a finalidade de arrecadar receitas, não pode justificar uma interpretação teleológica no Direito Fiscal. Mas a interpretação teleológica não tem a ver com esta finalidade global do Direito Fiscal: Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1261-1262.

89- Nuno Sá Gomes, A Interpretação..., cit., p. 13.

90- Alberto Xavier, Manual..., cit., p. 180.

91- Klaus Tipke, Steuerrecht - Chaos..., cit., p. 7; e Die Steuerrechtsordnung, cit., pp. 1263-1264.

92- Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, cit., 1993, p. 1266.

rendimento líquido da empresa obedece a uma finalidade distinta da tributação das rendas prediais (93), pois a actividade empresarial distingue-se da actividade de mera recepção de rendas.

Em jeito de conclusão, e voltando ao problema da interpretação dos conceitos importados de outros ramos de Direito: dever-se-á recorrer aos conceitos elaborados nestes ramos, desde que não se conclua e demonstre a sua inadequação, através da interpretação teleológica do Direito Fiscal (94).

Mencione-se um exemplo, em que realçam a especificidade e autonomia do Direito Fiscal e as considerações de ordem económica:

no caso das SGII, foi decidido por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, tendo em conta "a especificidade da actividade" e os custos financeiros elevados que decorreriam dessa retenção, que os seus rendimentos "prediais" deveriam ser dispensados de retenção na fonte.

b) E se é discutível que a interpretação teleológica postula sempre a consideração da realidade económica, já não é questionável que a interpretação das normas dos Códigos fiscais deve ser compatível com as normas da Constituição; e é esta interpretação conforme à Constituição que garante a observância do princípio da legalidade no Direito Fiscal, não podendo o juiz aplicar normas inconstitucionais, nos termos do art.º 207.º CRP (95).

No caso concreto, de regime fiscal a que ficarão sujeitos os contratos celebrados entre gestores de centros comerciais e lojistas, deverá ser observado o art.º 107.º n.º 2 CRP, segundo o qual, a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

4. Os contratos celebrados entre gestores e lojistas de centros comerciais e a tributação em IVA.

4.1. As normas de incidência do CIVA a que podem ficar sujeitos os contratos celebrados entre gestores de centros comerciais e lojistas.

Quais as normas de incidência do CIVA a que podem ficar submetidos estes contratos?

Mencione-se de novo, em jeito de enumeração, alguns dos elementos essenciais destes contratos, que nos podem ajudar a caracterizar o regime fiscal: em geral, existe a cedência de (uma) loja(s); a prestação de serviços de interesse comum ao centro comercial por parte do gestor (segurança, publicidade, locais de diversão, condições de funcionamento, serviços de limpeza, consultadoria, utilização da denominação do centro comercial, em conjunto com a denominação própria, acesso às áreas de uso comum); a fiscalização do funcionamento da loja pelo gestor: período de funcionamento (actividade exercida de forma continuada e ininterrupta durante o período de abertura ao público do centro comercial), ramo de actividade exercida, denominação comercial, fiscalização do valor das vendas efectuadas através do acesso a todos os elementos, registos e/ou livros de escrita comercial ou fiscal, sem necessidade de pré-aviso; a remuneração percentual em razão das receitas obtidas; restrições ao cessionário: impossibilidade de ceder a sua posição a outrem, nem por trespasse nem por cedência temporária do estabelecimento instalado; restrições quanto à decoração da loja pelo cessionário.

Perante os elementos enumerados, uma das hipóteses é a tributação destes contratos

93- Cf. Freitas Pereira, A Periodização do lucro tributável, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1988, n.º 152, pp. 118-120, a propósito da relevância contabilística e também fiscal, dos proveitos resultantes da venda de bens, que ocorre aquando da entrega de bens ao comprador, "e não necessariamente quando o título de propriedade passa para este" (...); "para efeitos fiscais, é mais importante a possibilidade de retirar vantagens económicas de uma coisa (v.g. posse, uso) do que a simples propriedade legal".

94- J. Schulze-Osterloh., *Literatur*, (recensão a) Georg Crezelius..., cit., p. 77; Paul Kirchhof, *Steuerumgehung...*, cit., p. 181.

95- J.L.Saldanha Sanches, *Princípios...*, cit., pp. 124-127.

como prestações de serviços, nos termos dos art.ºs 1.º a), 4.º, 6.º n.º 3, e 8.º CIVA (96).

Outra hipótese a considerar é a de os contratos de utilização de centros comerciais serem contratos de locação para efeitos de CIVA, hipótese esta que foi rejeitada no quadro da análise anteriormente feita na perspectiva do Direito Civil, e tendo em conta a opinião da doutrina e jurisprudência civilistas.

Ainda assim, comecemos por examinar o regime jurídico que resultaria se se verificasse a segunda hipótese.

Nesse caso, seria aplicável o art.º 9.º n.º 30 CIVA, segundo o qual, a locação de bens imóveis está isenta de imposto, podendo os sujeitos passivos renunciar à isenção nos termos do art.º 12.º n.º 4 do CIVA e DL 241/86 de 20.8.1986, sendo necessária a apresentação de uma declaração para renúncia (97). Uma vez que devem constar desta declaração os nomes dos locatários ou adquirentes, segundo um ofício-circulado da DGCI SAIVA, n.º 19017 de 21 de Fevereiro de 1989, ela só pode ser preenchida quando o edifício ou fracção autónoma se encontrem em “adiantada fase da acabamento ou concluídos”, altura em que aqueles locatários ou adquirentes são conhecidos (98).

No entanto, de acordo com uma evidente interpretação teleológica dos preceitos, segundo o mesmo ofício-circulado, os sujeitos passivos que renunciarem às isenções referidas nos n.ºs 30 e 31 do art.º 9.º do CIVA, terão direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações de cada imóvel ou parte autónoma, ainda que conste de factura anterior ao período de imposto. A Administração fiscal reconhece com esta interpretação, que o sujeito passivo suportando imposto desde o início das operações com o imóvel ou parte autónoma tem direito a deduzi-lo, pois o IVA é um imposto que pretende tributar o consumo e os

sujeitos passivos são, materialmente, auxiliares da Administração fiscal no processo de arrecadar receitas.

Em todo o caso, “o direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de cinco anos após o nascimento do direito à dedução” (art.º 91 n.º 2 CIVA).

4.2. Conclusões.

Decorre do exposto, que se deve partir da caracterização de Direito Civil dos contratos celebrados entre gestores/lojistas de centros comerciais.

Assim, considerou-se que para efeitos civis, os contratos em análise não constituem contratos de locação, tendo em conta todo o aspecto dinâmico e funcional dos referidos contratos, por contraposição aos aspectos estáticos que caracterizam os contratos de arrendamento.

Para efeitos fiscais, neste caso concreto, temos de atender aos aspectos dinâmicos, funcionais e empresariais dos contratos celebrados entre gestores e lojistas de centros comerciais: estas considerações de ordem económica não se mostram incompatíveis com as conclusões do Direito Civil.

Cumpra também considerar a norma constitucional, segundo a qual, a tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o lucro real (art.º 107.º n.º 2 CRP).

Por conseguinte, os referidos contratos devem ser subsumidos, no caso do IVA, às disposições sobre prestações de serviços (art.ºs 1.º a), 2.º n.º 1 a), 4.º n.º 1, 6.º n.º 3, 8.º n.º 1 a) CIVA), não se verificando os pressupostos da locação.

Citando novamente o acórdão do Tribunal de Relação de Lisboa: «...parece-nos seguro que a exploração de um centro comercial é, ela própria, uma actividade comercial, já que o seu organizador tem uma actuação de intermediação jurídica na disponibilização

96- E são sujeitos passivos as pessoas singulares ou colectivas que de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços (art.º 2.º n.º 1 a) CIVA).

97- Cf. Silvério Mateus, A Tributação dos imóveis: Sisa, IVA, Imposto de mais-valias e Contribuição predial autárquica, Fisco n.º 10, 1989, p. 14.

98- De acordo com o art.º 12.º n.º 6 CIVA, da declaração devem constar o nome do locatário, ou adquirente, a renda ou preço e demais condições do contrato.

de bens e serviços a terceiros, de forma habitual, com intuito lucrativo...» (99).

E, saliente-se, o mesmo Tribunal da Relação de Lisboa, Secção Cível, no acórdão de 19 de Dezembro de 1990, bem como, em recurso, o STJ, por acórdão de 26 de Fevereiro de 1992, consideraram que, não se tratando de contrato de arrendamento, deverá haver tributação em IVA nos termos dos art.ºs 1.º a), 4.º, 6.º n.º 3 e 8.º do CIVA.

Não se pode defender, portanto, que o regime de renúncia à isenção é pensado para estas situações, pois, para além da morosidade que lhe está associada, incompatível com a celeridade necessária da actividade empresarial, esse regime opcional de renúncia à isenção só poderia ser aplicado, se o regime regra - de isenção - abrangesse os contratos de utilização dos centros comerciais.

E os contratos em causa não se subsumem às normas que contêm o regime regra.

Por outro lado, e ainda segundo uma interpretação teleológica das normas de isenção de IVA, verificamos que elas são concedidas quando beneficiam os consumidores de serviços e bens, e não trazem quaisquer vantagens aos sujeitos integrados no circuito produtivo, a quem interessa deduzir o imposto: isto significa que a finalidade da isenção de IVA de uma determinada prestação ou transmissão de bens, é sempre a «protecção ao consumo ou utilização dos...serviços», e do interesse «dos clientes» dos sujeitos passivos (100), como

se pode verificar através do art.º 9.º do CIVA.

A isenção faz sentido quando o cliente é um «...consumidor final -melhor dito, uma pessoa, singular ou colectiva, que não é sujeito passivo de IVA - ...» (101).

A finalidade do IVA não é onerar fiscalmente a actividade empresarial, mas sim, através da dedução, integrar o sujeito passivo nos interesses da Administração fiscal: a relação jurídica com o sujeito passivo e os deveres que sobre ele incidem, é, no IVA, instrumental à obtenção das receitas antecipadamente pela Administração. A entrega do imposto pelos empresários-sujeitos passivos à Administração, antes da realização efectiva do consumo, traduz-se num pré-financiamento do imposto (102).

Devido a essa função instrumental do sujeito passivo, o direito que lhe é conferido de dedução do imposto a montante, é um direito a um crédito integral (103).

E, se estão relacionados com o IVA problemas contabilísticos como o cálculo do valor acrescentado por cada um dos agentes que compõem esse circuito, e os deveres de cooperação que atingem esses agentes-sujeitos passivos de imposto (104), deles não pode decorrer um regime que desrespeite a tributação segundo o lucro real das empresas.

O objectivo de neutralidade que é atribuído a este imposto, no que diz respeito à organização da produção, e aos diferentes estádios de produção, é assegurado pelo método do crédito (105); as isenções em IVA

99- Acórdão da Relação de Lisboa, da Secção Cível, de 18 de Março de 1993, ponto 6.2..

100- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA a juríconsultos, advogados e solicitadores: uma crítica ao decreto-lei n.º 290/88, Fisco, n.º 5, 1989, p.41: a propósito da isenção de juríconsultos, advogados e solicitadores, o autor salienta que ela pretende evitar o encarecimento da justiça.

101- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA..., cit., p. 42; cf. Alain Tait, Value Added Tax, International practice and problems, Washington D.C., 1988, p. 56: segundo o autor, após uma leitura das isenções adoptadas pelos Estados-membros da Comunidade Europeia, haverá três ordens de razões que caracterizam as isenções de IVA: as isenções cujo objectivo é aumentar a progressividade; as que dizem respeito aos bens e serviços de mérito; e as dos bens e serviços, relativamente aos quais, há dificuldades em tributá-los. Ora, no que diz respeito aos contratos entre gestores e lojistas de centros comerciais, não pode ser invocada nenhuma destas razões.

102- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA..., cit., p. 41.

103- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA..., cit., p. 41.

104 - J.L.Saldanha Sanches, As avaliações do IVA e os deveres de cooperação dos retalhistas, Fisco, n.º 2, 1988, pp.9-10.

105- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA..., cit., p. 52; a propósito da actividade financeira, M. Angelina Tibúrcio da Silva, IVA e imposto de selo na actividade financeira, Fisco n.ºs 51-52, 1993, pp. 46-49; Mário Alexandre, Alterações ao IVA no orçamento para 1990, Fisco n.º 16, 1990, pp. 14-15: o autor refere o regime que elimina a isenção de IVA, passando a ser tributáveis a locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos e a locação de espaços para exposições ou publicidade; desta forma, evitam-se situações distorcivas na tributação.

não só contrariam este objectivo, como têm ainda «o bem conhecido efeito de penalização» que consiste na inclusão de «imposto oculto no preço dos serviços (correspondente ao IVA contido nos inputs produtivos...)» que o sujeito passivo «...não pode deduzir devido à isenção» (106): têm por isso de ser cuidadosamente delimitadas, quer pelo legislador, quer pelo intérprete ao aplicar a lei ao caso concreto.

O IVA é um imposto que visa tributar o consumo (107), apesar de os sujeitos passivos serem os agentes integrados no circuito produtivo e a incidência real recair sobre as operações que impliquem um valor acrescentado (108): na verdade, embora o IVA incida sobre as vendas de bens de capital, existe o direito à dedução do valor contido nesses bens.

Nesta perspectiva, as isenções de IVA têm como consequência, a tributação de sectores intermediários de produção e bens não finais (109).

Em conclusão, sujeitar os agentes do circuito económico a uma relação jurídica de imposto sobre o consumo, é um mecanismo jurídico instrumental para a tributação, a final, do consumo: não faz por isso nenhum sentido, entender que um contrato de integração empresarial, com as características apresentadas, possa ser considerado um contrato de locação, caracterizado pelos referidos aspectos estáticos próprios da locação e cujo resultado seria impedir o direito à dedução, ou atribuí-lo apenas em caso de opção tomada pelo sujeito passivo. Até porque o lojista não é um consumidor final mas sujeito passivo do IVA.

Aliás ao prever as cessões do estabelecimento comercial a título oneroso, o Código confere a estas realidades um regime próprio, ainda que discutível por ser injustificadamente penalizador: distinguindo entre as operações cujo adquirente é sujeito passivo de IVA, que pratique exclusivamente operações tributáveis, sendo neste caso admitida a dedução, sem mais obstáculos (art.º 3.º n.º 4 CIVA), e os casos em que o adquirente não é sujeito passivo de IVA, caso em que haverá um controlo da Administração fiscal (art.º 3.º n.º 5 CIVA).

Apesar das críticas que o regime das cessões de estabelecimentos merece (110), o que nos interessa, é salientar que se o legislador estabelece um regime autónomo para as cessões de estabelecimento, figura construída no âmbito do Direito Civil e importada para o Direito Fiscal, é natural que:

- Seja reconhecida a realidade autónoma dos contratos de integração empresarial, devendo ser tributados como prestações de serviços;

- o facto de não existir um regime específico está relacionado com a inexistência actual de um conceito e regime do contrato no Direito Civil, para além da referida portaria (111).

Refira-se, finalmente, que o imposto de selo (selo de recibo) foi abolido, no que diz respeito ao pagamento de operações sujeitas a IVA, ainda que dele isentas (112).

106- Xavier de Basto, A Aplicação do IVA..., cit., p. 41.

107 - Como era o imposto de transacções, v. Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 1984, pp. 541-542.

108- Xavier de Basto, A Tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991, pp. 26, 27, 41, 51.

109- Xavier de Basto, A Tributação do consumo..., cit., p. 51, nota 62.

110- Maria Odete Oliveira e Severino Duarte, As Cessões a título oneroso do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, Fisco n.º 29.º, 1991, pp. 6-8.

111- Este atraso do Direito em relação às novas manifestações da vida, está relacionado com a cautela necessária para ser traçado pela doutrina «...o perfil dogmático exacto das novas figuras jurídicas...»: Antunes Varela, cit., p. 5.1

112 - V. o art.º 141.º da tabela geral (art.º 2.º n.º 2 d) do Decreto-lei n.º 394-B/84, na redacção dada pelo art.º 1.º da Lei n.º 42/85 de 22 de Agosto. Cf. o art.º 33.º da 6.ª Directiva: v. Maria Odete Oliveira e Severino Duarte, As Cessões a título oneroso do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, Fisco n.º 29.º, 1991, pp. 3-5).

5. A tributação em IRC dos rendimentos pagos pelos lojistas aos gestores de centros comerciais: colocação do problema.

No que diz respeito à tributação dos rendimentos, são aplicáveis os mesmos princípios e conclusões sobre a interpretação dos conceitos civis utilizados pelo Direito Fiscal, cabendo determinar se os pagamentos feitos pelos lojistas aos gestores dos centros comerciais são rendas ou rendimentos comerciais.

Assim, no que diz respeito à tributação dos rendimentos em IRC, são teoricamente configuráveis três hipóteses que se excluem mutuamente:

- Os rendimentos provenientes dos “contratos de integração empresarial” (113) ou “contratos de utilização de centros comerciais” (114), deverão ser tributados como rendimentos prediais, e como tais objecto de retenção na fonte em IRC, quando o devedor é sujeito passivo de IRC, nos termos do art.º 9.º n.º 2 a) do CIRS («importâncias relativas à cedência do uso de um prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência»), por remissão do art.º 75.º n.º 1 c) do CIRC?

Neste sentido decidiu o despacho-circular de 10 de Fevereiro de 1989, quanto à retenção na fonte de rendas dos contratos de ocupação de lojas em drugstores “desde que o locatário seja sujeito passivo de IRS que deva possuir contabilidade”.

A mesma dúvida suscitou-se a propósito de um contrato de arrendamento florestal celebrado no quadro do exercício de actividade agrícola, e dos respectivos rendimentos.

Se o pagamento da “renda” (?) é “diferido” para o momento em que os produtos florestais, objecto do contrato, estejam em condições de produzir rendimento efectivo, esse mesmo pagamento constitui ainda, uma renda, no

sentido de “prestação típica do arrendamento”?

A circular n.º 20/92 da DGCI, de 19 de Outubro de 1992, ao mesmo tempo que considera que a prestação típica do arrendatário é a renda, refere também, com uma argumentação afinal contraditória, que esses rendimentos se subsumem à categoria D (art.º 4.º n.º 2 e art.º 3.º n.º 2 c) do CIRS): rendimentos agrícolas; ora, a actividade agrícola é uma actividade empresarial e por conseguinte distingue-se dos contratos cuja finalidade é o gozo estático dos bens (115).

- Deverão, tendo em conta o carácter empresarial da actividade desenvolvida pelas empresas exploradoras de centros comerciais, e os custos financeiros elevados que decorreriam dessa retenção, ser dispensados de retenção na fonte, constituindo embora rendimentos prediais, como foi decidido por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no caso dos rendimentos “prediais” das Sociedades de Gestão e Investimento Imobiliário (116)?

- Ou não deverão ser considerados rendimentos prediais mas rendimentos de natureza comercial ou lucros, na medida em que resultem de “actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”, e por isso determinados nos termos dos arts.º 3.º n.º 1 a) e n.º 4, 17.º e 82.º a 84.º CIRC?

5.1. O conceito de renda no Direito Fiscal e sua inadequação para qualificar os rendimentos pagos pelos lojistas aos gestores dos centros comerciais.

O Código do IRC sujeita a retenção na fonte os rendimentos prediais, definidos para efeitos de IRS (art.º 75.º n.º 1 c) CIRC).

E, são rendimentos prediais, segundo o art.º 9.º n.º 1 do CIRS, as rendas de prédios

113- Segundo a terminologia de Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., p. 54.

114- Segundo a terminologia adoptada por Galvão Telles, *Contratos de utilização...*, cit., p. 521.

115- V. Oliveira Ascensão, *Integração empresarial...*, cit., pp. 41-42; e G. Bolla, referido e citado por Oliveria Ascensão, *Diritto Agrario, Enciclopedia del Diritto*, XII, Milão, 1964, pp. 850-854: Bolla chama a atenção que na empresa agrícola há um dever de proporcionar a utilidade permanente do factor de produção (p.854).

116- Ofício-circular da DGCI SAIR de 20 de Março de 1990.

rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares. No n.º 2 enumera-se aquilo que é havido como renda.

Ou seja, não encontramos no CIRS uma definição de rendimentos prediais ou rendas, mas apenas uma tipificação daquilo que se considera renda, ou «uma definição implícita» (117).

Uma vez mais, a determinação do conteúdo do conceito de renda e de rendimento implica a consideração de conceitos elaborados noutros domínios, neste caso concreto, no Direito Civil e na Ciência económica.

Pelo facto de a renda ser uma das categorias do rendimento, o conceito de renda deve ser delimitado por referência a este conceito: ou seja, assim como o conceito de rendimento foi elaborado pela economia e juridificado, também o conceito de renda tem um conteúdo económico e jus-civilista, cabendo pois determinar os diferentes significados possíveis (118).

No Direito Civil, bem como na economia, o conceito de renda é utilizado no sentido de rendimento recebido por consequência da titularidade de um direito real sobre um bem, existindo uma atitude passiva por parte do titular quanto ao modo de aquisição do rendimento, e «por contraposição aos rendimentos da actividade comercial ou industrial» (119).

Mas não é necessário recorrer aos conceitos elaborados por outras áreas, pois a tributação de diferentes categorias de rendimento e a ratio dessa subdivisão contêm em si critérios fiscais autónomos, que nos permitem distinguir os rendimentos das empresas dos rendimentos prediais (por ex. rendimentos provenientes de cedência de prédios ou

rendas) (120).

Assim, os rendimentos comerciais e industriais (e os lucros) são alcançados com o capital da empresa, ou seja, com todos os elementos integrantes da empresa e que contribuem para a prossecução do lucro.

Os rendimentos prediais resultam de fluxos de rendimento periódicos, na sequência da mera gestão de direitos de titularidade sobre os bens, num sentido aproximado do art.º 212.º do Código Civil: «Considera-se fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância».

Ou seja, enquanto a tributação do lucro corresponde à teoria do acréscimo patrimonial de Georg von Schanz (todo o aumento de bens no fim de um período implica tributação), a tributação das rendas e a configuração do seu regime é ainda o resultado da teoria da fonte de B. Fuisting, pois as rendas emanam de uma fonte de rendimento corrente (121): o elemento histórico de interpretação permite-nos verificar esta correspondência entre diferentes teorias sobre o conceito de rendimento e formas de tributação do rendimento (122).

Quanto a esta questão de delimitação do conceito de rendimento (lucro) e renda, a jurisprudência alemã tem-se pronunciado neste sentido: a delimitação entre rendimentos de actividades empresariais (comerciais ou industriais) e rendimentos prediais não depende da circunstância de cedência de um prédio ou de parte dele, mas da actividade que o sujeito passivo exerce e da relação que o prédio tem com essa actividade (123). É o que se verifica quando estão intrinsecamente ligadas à cessão do bem prestações de serviços, quando existe uma mudança

117 - J.L. Saldanha Sanches, O Regime fiscal dos centros comerciais, Fisco n.º 34, 1991, p.4.

118 - J.L. Saldanha Sanches, O Regime..., cit., pp. 4-5.

119 - J.L. Saldanha Sanches, O Regime..., cit., p. 4; J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., pp. 156-158.

120 - J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., p. 157; J. Schulze-Osterloh, Literatur, (recensão a) Georg Crezelius, cit., p.77. Assim como, segundo critérios fiscais, podemos considerar que existe uma empresa atendendo ao objectivo e actividade prosseguida, e por contraposição à administração de bens: B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmens- Steuerrecht, 5.ª ed., Köln, 1985, pp. 252-256.

121 - J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., p. 157; J. L. Saldanha Sanches, Princípios..., cit., p.37. V. Cornelia Kraft, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung. Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts, Wiesbaden, 1991, pp. 51-52 e 55-56.

122 - J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., p. 157.

123 - J. Schulze-Osterloh, Zivilrecht..., cit., p. 159.

frequente do cessionário relacionada com a actividade do cedente, quando a cedência de espaços está ligada à hospedagem em hotel, e quando a cedência está relacionada com um plano para aumento de valor de um bem imobiliário (124). Nestes casos, os rendimentos são tributados como lucros.

Assim, e ponderando o que atrás se referiu sobre a natureza jurídica dos contratos celebrados entre gestor e lojista de um centro comercial, não é possível considerar que a utilização da loja no centro comercial dê origem a rendas por cedência do uso do prédio ou de parte dele.

A alínea a) do n.º 2 do art.º 9.º CIRS retrata as situações de arrendamento ou subarrendamento, e serviços relacionados (125); todavia, não cobre os contratos em que os serviços não são uma prestação subordinada/acessória à cedência da loja, mas constituem elementos fundamentais de uma actividade empresarial conduzida pelo gestor do centro (126).

Em todas as alíneas do art.º 9.º n.º 2 CIRS, e por contraposição ao art.º 4.º CIRS (rendimentos comerciais e industriais) e art.º 3.º CIRC, são consideradas como rendas as importâncias que o beneficiário recebe através de uma atitude passiva, limitando-se a ceder o bem, atitude essa que, insista-se, contrasta com a actividade comercial do gestor do centro comercial e as limitações ao «uso» da loja que são impostas ao lojista.

Assim, pode dizer-se que a alínea a) do n.º 2 do art.º 9.º CIRS pretende abranger todo o rendimento «que tenha por causa os prédios»

(127), o que implica a exclusão dos rendimentos que tenham por causa uma actividade empresarial.

5.2. A retenção na fonte. Conclusões.

A confirmar esta interpretação, está o regime de retenção na fonte que só se aplica quando existe uma coincidência tendencial entre rendimentos brutos e rendimentos líquidos, e a inadequação da retenção aos rendimentos empresariais, até porque, segundo o art.º 107.º n.º 2 da CRP, as empresas deverão ser tributadas segundo o seu rendimento real (128).

Concomitantemente, de acordo com o art.º 75.º CIRC, os rendimentos sujeitos a retenção, de que sejam titulares sociedades, são rendimentos que não estão relacionados com a actividade empresarial e respectivos riscos, mas com uma atitude passiva de fruição (129).

Aliás também o Código da contribuição predial não sujeitava a este imposto, os prédios em que se exerciam actividades comerciais ou industriais, pois sendo esses prédios elementos da empresa, contribuem para o resultado da actividade empresarial resultado esse tributável segundo o Código da contribuição industrial.

O centros comerciais, como uma manifestação empresarial recente, não poderiam ter sido previstos pelo Código da contribuição predial e industrial (e não foram ainda contemplados no CIRC); mas, embora esse regime só abrangesse os prédios usados sem pagamento de contrapartida, a ratio da

124 - V. J. Schulze-Osterloh, *Zivilrecht...*, cit., p. 159 e a jurisprudência citada pelo autor.

125 - V., a propósito da contribuição predial e no âmbito do Código Civil anterior, Nuno Sá Gomes, *Os Conceitos fiscais de prédio*, CTF, 1967, pp. 190-191; segundo o Código da contribuição predial, art.º 113.º para 1.º, «considera-se renda tudo quanto o senhorio receba do arrendatário ou este satisfaça em sua vez, por efeito directo da cedência dos prédios e dos serviços que por ventura neles tenha estabelecido, quer estes serviços sejam especiais para o arrendatário, quer comuns a outros arrendatários do mesmo ou de diversos prédios e áreas que aproveitem ao próprio senhorio».

126 - V. supra; e neste sentido, J.L. Saldanha Sanches, *Fisco*, p.6.

127 - Nuno Sá Gomes, a propósito do Código da contribuição predial, *Os Conceitos...*, cit., p. 190.

128 - V. J.L. Saldanha Sanches, *Princípios...*, cit., pp. 124-128.

129 - J.L. Saldanha Sanches, *O Regime...*, cit., pp 6-7; v. a propósito da contribuição predial e o conceito de renda, Nuno Sá Gomes, *Os conceitos...*, cit., p. 178: «a renda fundiária é a contrapartida do capital fundiário, ... e o lucro é a remuneração da indústria agrícola, da actividade exploradora, que supõe em maior ou menor medida, iniciativa e organização, disponibilidade e riscos, na prossecução dos resultados....»

disposição é a de que sejam tributados apenas como rendimento comercial todos os elementos de uma empresa, que contribuem para os resultados finais (130).

É exactamente isso que acontece no caso dos centros comerciais, em que as lojas são um dos elementos da empresa que é o centro comercial.

Em conclusão, os rendimentos pagos pelos lojistas aos gestores dos centros comerciais devem ser tributados nos termos dos art.ºs. 3.º n.º 1 a) e n.º 4 e 17.º CIRC e não devem ser sujeitos a retenção na fonte.

* - Jur. - FDL

130 -Nuno Sá Gomes, Os Conceitos..., cit., p. 166.