

- 2** Nota de abertura
O Estatuto dos Benefícios Fiscais
- 3** J. L. Saldanha Sanches
O regime fiscal dos centros comerciais
- 9** M. Irene Antunes de Abreu
Regime fiscal do imobilizado adquirido antes de 1/1/89
- 13** Rogério Manuel R. C. Fernandes Ferreira
Enquadramento jurídico-fiscal das instituições particulares de solidariedade social
- 19** Jurisprudência
- Impugnação do indeferimento da reclamação no processo tributário
 - Princípio da igualdade e jurisprudência administrativa: breve nota
 - Princípio da aplicação retroactiva da lei (penal) mais favorável e alteração de prazos prescricionais no direito de mera ordenação social: comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Abril de 1991
- 39** Decisões Administrativas
- IVA: Reembolso do imposto dos países comunitários — 8.ª Directiva do Conselho (19/1072/CEE, de 79/12/06)
 - Dívida pública — retenção na fonte
 - Imposto do selo — livros de escrituração
 - Pessoas colectivas de utilidade pública — isenções
 - IRC — Recolha e correcção de erros nas declarações
 - IRS — Correcção de erros nas declarações
 - IRS — Nota de liquidação
- 53** Consultório Fiscal

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ 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 & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (advogado, F. D. Coimbra), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís 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).

■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ 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: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Edifisco, Lda — (Paulo Costa) — Telef. 8153540/44

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa ■ Telefones: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 8500\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. — 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40/44 — Fax: 815 35 45 (Ana Gaiotas) ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

O REGIME FISCAL DOS CENTROS COMERCIAIS

J. L. Saldanha Sanches*

O REGIME fiscal dos centros comerciais é, no essencial, o regime fiscal de um qualquer empreendimento comercial.

Mas apresenta alguns problemas específicos por dois motivos:

O primeiro é o do regime de retenção na fonte instituído para os rendimentos prediais pela alínea c) do artigo 75.º do Código do IRC, em paralelismo com o regime criado para os rendimentos prediais das pessoas singulares.

E o segundo é o regime de isenção para a locação de bens imóveis criado pelo n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA.

Nenhum destes problemas constitui uma questão que se possa considerar como de importância decisiva para a economia destas actividades.

As retenções na fonte têm a natureza de um pagamento por conta e por isso uma incidência meramente financeira para as empresas.

E a tributação em IVA pode mesmo revelar-se como favorável para as empresas por corrigir os efeitos negativos criados pela isenção parcial, que não dá possibilidade de deduzir a tributação em IVA já sofrida pelos *inputs*, que encontramos sempre que que há isenção sem taxa zero.

O que justifica ter a lei criado a possibilidade de renúncia à isenção do IVA e ter sido esta possibilidade aproveitada por alguns contribuintes.

Mas o tratamento das importâncias pagas

Among some issues dealt with in this article, particular attention is given to direct fiscal relevancy of civil legal qualification of contracts designed to promote shopping centers.



De entre as questões colocadas neste artigo, analisa-se qual a relevância fiscal directa da qualificação jurídica civil dos contratos utilizados para a promoção de centros comerciais.

pelos lojistas dos centros comerciais aos seus fundadores como rendas põe em causa o conceito de renda tal como o direito o recebeu da ciência económica e isso vai relacionar-se com todo o sistema das retenções na fonte tal como o encontramos regulado nos Códigos do IRS e do IRC.

Porque em princípio temos retenções na fonte em pagamentos a

residentes, como pagamentos por conta, quando existe um rendimento tendencialmente líquido, como sucede quando estamos perante um rendimento de capital: juros de obrigações e de depósitos bancários, por exemplo.

E por isso as retenções na fonte podem também ser aplicáveis quando temos rendimentos prediais, como uma forma particular de rendimentos de capital que são rendimentos líquidos.

Mas para isso teremos de estar perante rendas prediais, que têm boa parte destas características.

Se temos outro tipo de rendimentos, aos quais por ficção legal se aplica o mesmo sistema, podemos estar perante uma quebra de sistematicidade na tributação dos rendimentos por aplicarmos a uma das suas formas um regime que lhe não é adequado.

Mas a abordagem deste problema exige uma indagação do conceito jurídico de renda predial.

É o que faremos a seguir.

A renda predial como uma espécie de rendimento

Um problema constante no direito fiscal é a recepção de conceitos elaborados pela economia e a sua posterior juridificação.

Foi, por exemplo, o que se passou com o conceito de rendimento: elaborado pela ciência económica, pôde ser importado pelo direito fiscal, que procedeu depois a uma reelaboração do conceito de rendimento, escolhido como índice principal da capacidade contributiva¹.

Mas enquanto a respeito do rendimento, como categoria central do ordenamento fiscal, encontramos um cuidadosa tipificação, já a respeito dos rendimentos prediais ou rendas, uma das categorias em que se subdivide o conceito rendimento, encontramos apenas aquilo a que podemos chamar uma definição implícita, apesar de ser um conceito com um recorte bastante definido no direito civil, ao contrário do que sucede com o rendimento.

E essa nitidez de contornos do conceito renda pode ser confirmada, verificando as ocorrências da palavra renda no Código Civil²: constatamos que a expressão renda é apenas usada no sentido de renda perpétua ou vitalícia, renda indemnizatória, renda do locatário e renda do arrendatário.

Ou seja, com um sentido claramente definido e sempre ligado ao direito a uma prestação de outrem ou pela titularidade de um direito real, por efeito de um contrato em que dá de uma vez uma quantia em dinheiro ou se efectua uma outra prestação, ou com carácter de indemnização por violação dos direitos de alguém.

O que quer dizer que o termo renda parece sempre excluir a actividade do seu titular como modo principal para a sua aquisição, ao contrário do que sucede com os lucros ou rendimentos da actividade comercial ou industrial.

Há assim uma clara definição do conceito de renda, de acordo com uma linha de pensamento que tem já uma formulação inequívoca nos país da economia política e na

elaboração da teoria dos factores de produção.

Como escrevia Adam Smith: «No preço do trigo, por exemplo, uma parte paga a renda do proprietário da terra, outra paga os salários ou a manutenção dos trabalhadores e a terceira o lucro do agricultor»³.

E desde esta época que o conceito renda aparece acompanhado da conotação de rendimento recebido pelo simples facto de se ser titular de um direito real sobre um determinado bem, cabendo a outrem a actividade necessária para tomar esse mesmo bem produtivo.

Na base do conceito está a ligação entre a renda e a propriedade da terra, o tal factor de produção que pela suas características próprias, como mais tarde veio a acentuar Alfred Marshall, não pode, ao contrário dos restantes, ver a sua oferta aumentada como consequência da procura⁴. Não é um bem produzido, é no essencial um bem dado pela natureza, que o homem se limita, quando muito, a transformar.

E aqui surge uma divergência entre o ponto de vista dos economistas, para quem a renda é apenas a remuneração da terra, e dos juristas, que tendem a não distinguir entre a terra — um dom natural — e o prédio que nela assenta e que foi construído.

O conceito de renda sofre imediatamente um alargamento para abranger também os rendimentos que provieram de um actividade produtiva, mas cujo resultado — o prédio — pode ter um modo de exploração semelhante ao que sofre a terra.

E temos como ponto comum a impregnação do conceito renda com a característica de percepção essencialmente passiva de um rendimento, pelo facto de se ser proprietário de um bem.

À medida que se vai verificando um crescente afastamento entre uma posição marcada por uma certa passividade, que é a do proprietário da terra, e a da sua extensão natural, que é o proprietário de prédios, passamos para uma situação marcada pela prestação de um serviço em que a fruição do rendimento assume uma natureza cada vez menos passiva.

Por exemplo, no caso de um hotel, mesmo com contratos que estipulem o pagamento mensal da hospedagem, ninguém falaria de rendimentos prediais (ou de rendas) para designar estes pagamentos, uma vez que aí avulta o elemento de prestação de um serviço.

O direito à ocupação de um espaço físico é um elemento integrante de uma relação complexa, com um variado conjunto de serviços prestados ao seu ocupante.

A questão é, pois, a de saber se também no centro comercial nós temos uma relação de arrendamento de um espaço físico com alguns serviços conexos, como sucede no arrendamento para habitação, ou se nos encontramos perante uma outra realidade.

A especificidade dos centros comerciais

O carácter específico do modo de funcionamento dos centros comerciais e as suas consequências para as relações entre os lojistas e o fundador ou proprietário do empreendimento foi já largamente analisado num trabalho publicado pelo prof. Antunes Varela⁵.

E salientando a natureza especial das relações que se estabelecem, coloca as possibilidades alternativas de nos encontramos perante «um simples contrato de arrendamento para o exercício do comércio», «um contrato de locação de estabelecimento comercial», ou de não estarmos antes perante «um verdadeiro contrato atípico *sui generis*»⁶, sendo esta a qualificação que considera mais adequada.

Esta análise, feita sob uma perspectiva de direito civil, pode ser transposta para o domínio fiscal.

Deixando nesse caso as puras categorias do direito civil, para passarmos a operar com as suas projecções ou transposições no direito fiscal.

E como neste caso a definição dos rendimentos prediais e de rendas é a do art. 9.º do Código do IRS, caberá aqui perguntar, a propósito das importâncias que são devidas aos donos ou fundadores dos centros comerciais pelos lojistas, um vez que elas consti-

tuem o facto tributário que deve ser qualificado, se nos encontramos perante uma das seguintes realidades: «Importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência»; ou, em alternativa, «uma importância relativa à cessão temporária de exploração de estabelecimento comercial».

E, como terceira hipótese, um mero proveito da sociedade titular do empreendimento, ou de um rendimento comercial do seu dono se este for, porventura, uma pessoa singular e neste caso já fora do âmbito de previsão do citado art.º 9.º.

E reparemos como, de certo modo, o artigo 9.º do Código do IRS, onde se começam por definir os rendimentos prediais que são «as rendas dos prédios rústicos, urbanos ou mistos» e depois se alarga este conceito, «são havidas como rendas», mantém uma certa adesão aos conceitos do direito civil.

Particularmente na sua distinção implícita entre rendas, em princípio provenientes de um contrato de arrendamento, e rendas provenientes da locação, em regime de cessão de exploração, de um estabelecimento comercial.

Mas, para além desta adesão aos conceitos fundamentais do direito civil, encontramos também uma manifesta intenção de não distinguir entre situações em que o elemento essencial é a cedência do uso do prédio e o elemento accidental são «os serviços relacionados com aquela cedência» e aquelas em que eventualmente a importância relativa destas prestações não tenha esta configuração.

Mas o problema que se pode levantar é o de saber se esta intenção do legislador, que subestima as especificidades da nova realidade que é o centro comercial onde os serviços prestados não são apenas uma prestação acessória, atinge os seus objectivos.

E isso passa necessariamente pela questão de saber o que é a «cedência do uso de um prédio», que constitui por si própria um conceito a necessitar de uma interpretação que estabeleça alguns limites para o seu possível alcance.

Voltando a um argumento já em cima enunciado, teremos cedência de uso de prédio sempre que, em qualquer contrato, encontramos uma situação onde uma das prestações constitui a possibilidade de usar ou fruir um prédio, ou uma qualquer das suas partes?

A impossibilidade de responder positivamente a esta pergunta, uma vez que isto nos levaria demasiado longe, torna necessário encontrar um outra forma de interpretar este conceito de cedência de uso de um prédio ou de parte dele.

E na forma de tipificação adoptada pelo Código do IRS ele constitui um alargamento da previsão contida no n.º 1 do artigo 9.º e onde se consideram como rendimentos prediais as «rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos».

Mas um alargamento até onde?

Uma cedência do uso do prédio pode ter o conteúdo típico de um contrato de arrendamento, onde o arrendatário tem a possibilidade de fruir livremente a coisa arrendada, com os limites criados pela lei. Ou mesmo a situação do locatário, que pode também dispor da coisa locada, dentro de amplos limites⁷.

Mas, no caso dos centros comerciais, o espaço a desfrutar, que constitui o *essentialia negotii* nos contratos de arrendamento, aparece integrado num acordo mais complexo, onde o centro comercial, como estrutura orgânica, oferece a possibilidade de utilizar um determinado espaço, desde que por parte do seu ocupante se verifique o cumprimento de um certo número de condições.

Caracterizados pela sinergia existente entre os seus vários componentes, o centro comercial afasta-se da mera cedência de espaço por criar uma relação complexa, onde, por exemplo, a prestação de serviços se torna um elemento essencial da relação comercial.

E é a existência dessa relação complexa, de um elevado grau de actividade do proprietário do espaço, que vem tornar mais dificilmente aplicável a esta situação a configuração mesmo nos termos amplos do do Código do IRS.

Ainda que haja uma cedência de espaço, os serviços prestados não se encontram em relação a esta cedência numa mera relação de subordinação ou acessoriedade. Como parece pressupor a alínea a) do n.º 2 do artigo 9.º do Código do IRS, para tratar estas importâncias como rendimentos prediais.

O significado das retenções na fonte

As retenções na fonte, como técnica de cobrança dos impostos, constituem uma forma cada vez mais comum nas relações entre o Estado e os contribuintes.

E dentro de certos limites são simultaneamente uma forma segura para o Estado e cómoda para os contribuintes de efectuar essa mesma cobrança.

É o que sucede com as retenções na fonte no caso do trabalho por conta de outrem ou nos rendimentos de capital.

Nesse tipo de casos, a tendencial coincidência entre o rendimento bruto e o rendimento líquido torna possível a retenção.

Mas o sistema tende a funcionar pior, ou a criar disfunções, quando a taxa de retenção na fonte passa a incidir não sobre rendimentos brutos que se aproximam dos rendimentos líquidos, mas sobre rendimentos que destes se afastam radicalmente.

E por isso as retenções na fonte devem limitar-se a um certo tipo, de rendimentos e apenas a estes.

Seria, por exemplo, impensável proceder a uma retenção na fonte em relação aos pagamentos comuns, correntes, feitos às empresas.

Neste tipo de pagamentos — os proveitos da empresa — existe uma total diferenciação entre os rendimentos líquidos e os rendimentos brutos: o rendimento líquido, o lucro da empresa, só será apurado depois de descontados os custos necessários para a obtenção das receitas.

Por isso os problemas ligados à retenção na fonte, no sistema criado com a reforma fiscal, surgiram precisamente quando a utilização deste método de cobrança foi alargada a situações onde, à semelhança do que se

passa com as empresas, o rendimento líquido é apenas uma fracção do rendimento bruto, como sucede em alguns casos com os profissionais liberais.

A taxa de retenção de 16%, então a taxa mínima do IRS, tomava-se uma taxa bastante maior, sempre que o profissional liberal, que recebia os rendimentos após a retenção, deveria depois partilhar a sua receita com colaboradores.

E foi para corrigir esta situação que o D.L. n.º 354/89, de 17 de Outubro, no primeiro ano da reforma fiscal, veio dispensar as retenções sempre que houvesse serviços prestados por terceiros, desde que estes sejam imputáveis a um único cliente, dando nova redacção ao art. 94.º do CIRS.

A questão que se colocou a propósito dos rendimentos deste tipo de profissionais liberais pode colocar-se também acerca de certas retenções que sofrem os rendimentos das sociedades — ou, eventualmente, do comerciante em nome individual.

As retenções na fonte dos rendimentos de que são titulares sociedades estão regulamentadas no artigo 75.º do Código do IRC.

E excluindo o caso meramente cautelar da previsão das retenções da fonte sobre rendimentos do jogo, encontramos como traço comum entre os vários tipos de rendimento sujeito a retenção o serem rendimentos-fruição: provenientes da propriedade intelectual e industrial, do *know-how* numa certa área, do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, industrial ou comercial, de outros rendimentos de capitais, tais como «rendimentos prediais» e também as «remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades».

Podemos pois dizer que encontramos como traço comum destas diversas situações estarem as sociedades numa posição de rentistas, no sentido de disporem de rendimentos provenientes de investimentos eventualmente resultantes da sua anterior actividade empresarial.

Concretizando e passando para a questão de que tratamos aqui, encontramos os rendi-

mentos prediais dentro desta categoria, quando a empresa escolheu a solidez relativa dos investimentos em tijolos e cimentos, em vez dos riscos ligados à actividade empresarial.

E nesta fase os seus custos tendem a ser pequenos, em comparação com o seus proveitos, e estamos perante típicos rendimentos de capital, com um rendimento líquido próximo dos rendimentos brutos e por isso adequados ao regime de retenção na fonte.

Mas o investimento num centro comercial comparticipa de todos os riscos (e de todas as virtualidades) da actividade empresarial.

A relação proveitos-custos tende a aproximar-se, pois, da que é normal em qualquer outro tipo de empresa. E os seus proveitos dificilmente podem ser tratados como rendimentos prediais.

Conceitos civis e tipificação fiscal

Afastámos da linha de argumentação que desenvolvemos uma análise da relevância fiscal directa, da qualificação jurídica civil dos contratos utilizados para a promoção dos centros comerciais.

E afastámos essa argumentação por isso passar pela complexa questão da relevância fiscal das formas jurídicas utilizadas, o que equivale a dizer escolhidas pelos contraentes.

É uma questão demasiado complexa para ter aqui um tratamento satisfatório.

Mas podemos enunciar de forma extremamente sintética alguns dos princípios que para aqui devem ser convocados.

Como já vimos, encontramos nas formas de tipificação utilizadas pelo Código do IRS, uma marca das categorias base do direito civil, mas não a sua pura reprodução. E isto constitui uma forma normal de proceder a uma tipificação que atenda basicamente à função económica do contrato e não à forma jurídica que este utilizou⁸.

Os problemas da insegurança jurídica que esta prática pode gerar estão ligados à utilização de conceitos com um grau excessivo de

indeterminação, de vagas cláusulas gerais, em suma de *foggy words* com um contorno significativo que tudo pode abranger ou à utilização de conceitos com um significado apenas confinado ao ordenamento fiscal, numa relação de tensão com a metodologia jurídica e pondo em causa a unidade do sistema jurídico⁹.

Mas é aceitável que o legislador fiscal use conceitos mais abrangentes que os utilizados em direito civil ou procure evitar, pelo tipo de previsão que faz, que da manipulação das formas negociais resulte uma diminuição da carga tributária.

E, por exemplo, no caso dos rendimentos provenientes da exploração de um centro comercial, o aspecto decisivo para a qualificação como rendimentos prediais não pode ser a forma contratual utilizada para a

sua exploração mas a substância desses mesmos contratos.

Não que o regime jurídico seja irrelevante: o tratamento fiscal de uma venda não será o mesmo que, de um prestação periódica num contrato atípico semelhante ao arrendamento.

Mas o que está em causa é o tipo de relação existente, os direitos e obrigações mutuamente atribuídos e não as formas jurídicas utilizadas pelos contraentes, nomeadamente a designação jurídica utilizada pelos contraentes.

Que de resto, numa manifestação da já citada unidade do sistema jurídico, também não vinculam o jurista civil quando este vem qualificar os contratos que foram celebrados, determinando os seus efeitos pela materialidade verificada e não pelas designações utilizadas pelos contraentes¹⁰.

¹ A este respeito v. R. Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Hamburgo, 1980, págs. 58 e segs. e do autor *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1991, págs. 35 e segs.

² Através da consulta de J. Dias Marques «Índice dos Vocábulos do Código Civil Português», *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, 1987, pág. 292.

³ Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Ed. Everyman, I vol., pág. 44.

⁴ Alfred Marshall, *Principles of Economics*, 8ª edição, Londres, 1966, pág. 444.

⁵ J. Antunes Varela, *Os Centros Comerciais (Shopping-Center)*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor A. Ferrer-Correia, Coimbra, 1989, pág. 43.

⁶ *Ib.*, pág. 9.

⁷ O que leva alguns autores a defender a natureza real do direito do arrendatário. Ver o parágrafo respectivo de Manuel Henrique Mesquita, *Obrigações Reais e Ónus Reais*, Coimbra, 1990, pág. 131.

⁸ Em algumas ordens jurídicas, esta cautela na construção dos tipos é menos importante pois vigora o princípio da anulação das formas jurídicas cuja utilização constitua abuso do direito, o que também se liga à interpretação da lei fiscal. Sobre isto ver a síntese de P. Kirchoff, «Steuerunghehung und Auslegungsmethoden», *Stu W*, 1983, pág. 173. Entre nós v. do autor os já citados *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, cap. VII e, com uma posição diferente, Luís Teles Leitão, «Evasão Fiscal e Interpretação da Norma Fisca»l, *Fisco*, n.º 32.

⁹ Que hoje tende a ser invocada como um princípio a respeitar na definição da metodologia do ordenamento tributário contra a preocupação autonomista. V. sobre isto K. Tipke, *Steuerrecht: ein systematischer Grundriss*, 10.ª ed., pág. 8.

¹⁰ «A qualificação não deve comandar o regime jurídico a aplicar: este depende da materialidade efectivamente implicada». J. Oliveira Ascensão e A. Menezes Cordeiro, «Parecer» *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 47, pág. 858.