

Proc. n° 814/2015

Recurso Contencioso

Relator: Cândido de Pinho

Data do acórdão: 28 de Abril de 2016

Descritores:

-Imposto de Selo

-Centros comerciais

-Instalação de lojistas

-Contratos atípicos

-Integração de lacunas

SUMÁRIO:

I. Os *contratos de cedência de uso para instalação de lojista em Centro Comercial* são contratos atípicos, não sujeitos a incidência de imposto de selo, nos termos dos arts. 26º a 30º do RIS e respectiva Tabela, preceitos que apenas se referem especificamente aos arrendamentos.

II. E se não é possível uma interpretação actualística daquelas disposições, tampouco é possível que a falta de previsão nelas destes contratos seja superada através da integração a que alude o art. 9º do Código Civil, essencialmente por se tratar de normas especiais de carácter tributário destinadas à criação de imposto, para cuja competência a Lei Básica reserva absolutamente à lei.

III. A integração pelo tribunal naqueles moldes nem mesmo à sombra do espírito do sistema é possível (art. 9º, nº3, CC).

Proc. n.º 814/2015

Acordam no Tribunal de Segunda Instância da R.A.E.M.

I – Relatório

A, S.A., sociedade comercial com sede em Macau, na XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, Taipa, registada na Conservatória dos Registos Comercial e de Bens Móveis com o n.º XXXXX (S0), interpôs RECURSO CONTENCIOSO do despacho de 1 de Julho de 2015, da autoria do **Ex.mo Secretário para a Economia e Finanças**, exarado na Proposta n.º 137/NAJ/VP/2015, de 29 de Maio, no exercício de competências delegadas pelo Senhor Chefe, do Executivo.

Na petição inicial formulou as seguintes conclusões:

«A. Por ofício 597/NIS/DOI/RFM/2014 foi a Recorrente notificada para pagar a quantia de MOP4.331.541,00, que lhe foi liquidada a título de Imposto do Selo.

B. Tal quantia foi liquidada por a Direcção dos Serviços de Finanças entender que os contratos de cedência de uso de loja em centro comercial, celebrados pela Recorrente, são contratos de arrendamento.

C. A Entidade Recorrida, por decisão proferida em 1 de Julho de 2015, no âmbito de impugnação graciosa, ora recorrida, veio confirmar aquele entendimento.

D. Tais contratos são contratos atípicos, conforme vem sendo entendimento da melhor doutrina e jurisprudência.

E. O Imposto do Selo incide sobre factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, factos e situações tipificados, pelo que é um imposto cuja incidência objectiva assenta na enumeração taxativa de factos tributários.

F. Os contratos de cedência de uso de loja em centro comercial não tributáveis em imposto de selo, por não caírem nas suas normas de incidência.

G. O imposto do selo incide apenas e exclusivamente sobre os documentos, papéis e actos designados na Tabela Geral, conforme resulta do artigo 1.º da Lei 17/88/M, de 27 de Junho (Regulamento do Imposto do Selo ou RIS).

H. Os artigos 26.º e segs. do RIS contemplam a incidência do imposto do selo sobre os arrendamentos e o artigo 6.º da Tabela Geral versa, igualmente, sobre os contratos de arrendamento.

I. Os contratos de cedência de uso de loja em centro comercial não são contratos de arrendamento e, como tal, não estão sujeitos às normas de incidência contidas nos artigos 26.º e segs. do RIS e no artigo 6.º da Tabela Geral.

J. Ao tributar os contratos de cedência de uso de loja em centro comercial, o acto recorrido violou o disposto nos artigos 1.º, 26.º e segs. do RIS e o artigo 6.º da Tabela Geral.

K. A violação de lei gera a anulabilidade do acto, por força do disposto no artigo 124.º do Código do Procedimento Administrativo.

Termos em que deverá ser anulado o acto recorrido, proferido pelo Senhor Secretário para a Economia e Finanças em 1 de Julho de 2015, por ilegalidade».

*

O recorrido apresentou contestação, que sintetizou do seguinte modo:

«Iª - O recurso que ora se contesta tem por objecto o despacho do Senhor Secretário para a Economia e Finanças, 1 de Julho de 2015, ex arado na Proposta n.º 137/NAJ/VP/2015, de 29 de Maio, notificado à recorrente através do Ofício n.º 296/NAJ/VP/2015, que indeferiu o recurso hierárquico, interposto pela ora recorrente, do indeferimento tácito que recaiu sobre a reclamação apresentada contra o acto de liquidação do imposto do selo que calculou o imposto do selo, relativo a 42 contratos de arrendamento de loja em centro comercial no valor de MOP\$ 4,331.541.00.

IIª - Para a recorrente a ilegalidade do acto recorrido assenta no facto da administração tributária ter qualificado os contratos celebrados com os lojistas como contratos de arrendamento quando, no entender da recorrente, aqueles contratos são contratos atípicos e logo não se encontram no âmbito de incidência do imposto do selo.

IIIª - Mas em sede de Direito Fiscal os arrendamentos representam uma manifestação de riqueza, quer seja em Portugal quer em Macau, e logo são taxáveis em ambos os sistemas.

IVª - Em Portugal, onde foi introduzido o imposto sobre o consumo, mais comumente imposto sobre o valor acrescentado (IVA), as operações que são sujeitas a este imposto não são sujeitas a imposto do selo. Isto, porque, o IVA incide sobre todas as prestações onerosas de serviços e logo sobre todas as actividades empresariais.

Vª - Portanto, em Portugal, a administração tributária entende que, em regra, os contratos de locação de bens imóveis é isenta de IVA e sujeitos a imposto do selo, com a excepção, entre outras, da locação de espaços destinados a actividades de natureza comercial e/ou industrial.

VIª - A fim de evitar a dupla tributação, o legislador português, quando previu a tributação daqueles

contratos em sede de IVA exclui os mesmos da incidência de imposto do selo ao abrigo da norma de delimitação negativa do n.º 2 do artigo 1.º do CIS.

VIIª - “Tal exclusão do campo de incidência impede, assim, que o imposto do selo possa vir a ser repercutido no preço dos bens e serviços sujeitos a IVA, agravando a base de incidência deste último imposto e gerando um efeito de dupla tributação. O imposto do selo assume, por isso, um carácter residual face ao IVA, apenas incidindo sobre factos ou actos que além de previstos na Tabela Geral não estão sujeitos a IVA, ou que estando sujeitos, dele se encontrem isentos”. (Cfr. Saldanha Sanches/M.Anselmo Torres, “A incidência de selo sobre o trespasse”, Fiscalidade, n.º 32, pp5)

VIIIª - Os contratos *sub judice* reúnem os elementos essenciais da locação/arrendamento nos termos dos artigos 969.º e 970.º do CC podendo ter por fim o exercício de empresa comercial.

XIª - Em Macau, o Regulamento do Imposto do Selo no Capítulo VII, sob a epígrafe “Arrendamentos”, não faz a distinção de que tipo de arrendamento se trate.

Xª - No Capítulo VII, do Regulamento do Imposto do Selo, sob a epígrafe “Arrendamentos”, bem como da Tabela Geral não consta qualquer distinção de que tipo de arrendamento se trate.

XIª - O imposto do selo visa taxar uma manifestação de riqueza que se traduz no valor constante dos actos, contratos e outros actos ou situações jurídicas que se encontrem previstas no RIS conforme se retira da respectiva norma de incidência objectiva do artigo 1.º do RIS.

XIIª - Agiu a administração fiscal em estrito cumprimento do princípio da legalidade ao aplicar os artigos 26.º e segts do RIS, artigo 6.º da TGIS e artigo 14.º do RCPU aos contratos celebrados entre a recorrente e os lojistas.

XIIIª - Pelo que não se verifica quaisquer dos vícios assacados pela recorrente ao acto recorrido.

Termos em que se requer a V.Exª, que seja o presente recurso declarado improcedente e,

consequentemente, mantido o acto recorrido».

*

Houve lugar a alegações facultativas, nas quais ambas as partes reiteraram as conclusões formuladas nos articulados anteriores.

*

O digno Magistrado do MP, por fim, pronunciou-se pelo seguinte modo:

«Objecto do presente recurso contencioso é o despacho de 01 de Julho de 2015, da autoria do Exm.º Secretário para a Economia e Finanças, que indeferiu o recurso hierárquico que A. S. A. havia interposto de uma reclamação tacitamente indeferida onde questionava a liquidação de imposto de selo relativamente a contratos de instalação de lojistas em centro comercial.

A recorrente entende que o imposto liquidado não é devido, já que não cabe no âmbito da norma de incidência, imputando ao acto o vício de violação de lei por ofensa dos artigos 1.º, 26.º e seguintes do Regulamento do Imposto de Selo aprovado pela Lei 17/88/M, de 27 de Junho, e 6.º da Tabela Geral anexa.

Vejamos.

Está em causa a tributação, em imposto de selo, dos contratos designados por *Agreement for the Grant of a Right to Use a Shop in the C Shoppes at the A.*

A questão essencial que se coloca é a de caracterizar os aspectos substanciais deste tipo de contratos, a fim de apurar se lhes subjaz alguma realidade que possa ser enquadrada na noção de arrendamento, tal como ela é recebida do direito civil, pois o direito fiscal não elegeru, nesta matéria, uma noção diversa daquela. Tal como sustenta Saldanha Sanches, *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.

Pouco importará, pois, a catalogação que as partes lhes tenham dado, sendo indiferente que os tenham apodado de contratos atípicos ou inominados, contratos de integração, contratos de cooperação, etc. E também não haverá um interesse decisivo em estabelecer um paralelo com o regime fiscal português nesta matéria, pois é sabido que, em Portugal, a realidade de que ora curamos é objecto de tributação através dum imposto que não existe em Macau, o imposto sobre o valor acrescentado.

A nova realidade criada pela proliferação de grandes superfícies comerciais, que constituem pólos de atracção de consideráveis massas de clientes pelas diversas valências que proporcionam, trouxe consigo acrescidas exigências associadas à oferta integrada de uma panóplia de serviços de comércio, entretenimento e lazer, que obrigou os promotores à adopção de um novo paradigma de gestão. Neste novo paradigma, os donos dos prédios onde são instaladas e funcionam as grandes superfícies comerciais passam a ser concomitantemente proprietários imobiliários e empresários. As exigências derivadas da gestão necessariamente integrada destas superfícies acabam por trazer à baila a desadequação de um regime de locação rígido subordinado às clássicas regras tipificadas. É neste contexto que nascem os conhecidos contratos atípicos de instalação de lojistas em centros comerciais.

Estes contratos, que contam com o beneplácito de avalizada doutrina, acabam por estipular, a coberto do princípio da liberdade contratual, regras que diferem em muitos aspectos daquelas que o legislador manda aplicar aos típicos contratos de arrendamento. E, apesar de inicialmente terem visto o repúdio da jurisprudência, que tratava as situações neles disciplinadas como matéria de arrendamento, acabaram por ser admitidos pelos tribunais como uma forma válida de disciplinar a relação que se estabelece entre os donos/gestores do empreendimento e os lojistas que aí albergam os seus negócios.

Mas será que estamos perante uma realidade deveras diferente daquela que constitui a locação e o

arrendamento, tal como o legislador os configura?

Creemos que não.

Alguma doutrina se tem insurgido contra a posição de manifesta supremacia em que se move o senhorio/empresário, em contraste com a debilitada posição a que está sujeito o lojista, caso a relação seja inteiramente disciplinada pelo clausulado dos referidos contratos atípicos. E defende que, tratando-se de contratos iniludivelmente assentes numa base locatícia, terão que ser encarados como arrendamentos de um novo tipo, para cujo tratamento preconizam, na falta de regime especial legalmente estabelecido, um regime equilibrado e equitativo cujo ponto de partida será o regime (clássico) do arrendamento comercial, sem descurar outros dados e soluções também fornecidos pelo ordenamento jurídico, quando o jogo dos interesses e a tutela das partes o justifiquem.

O contrato de cedência de loja em centro comercial centra-se na cedência temporária do gozo de um espaço, mediante retribuição, no qual o lojista vai instalar um estabelecimento comercial e ali exercer a sua actividade de comerciante. Nessa medida, e por mais voltas que se dê, parece-nos inegável que o contrato assenta sobre uma base imobiliária, e que se inscreve no art. 1022.º do Ccivil [artigo 969.º do Código Civil de Macau] - refere Wilson Ávila na citada dissertação. Mas concede que o contexto em que são celebrados estes específicos contratos difere... do jogo de interesses pressuposto pelo regime do arrendamento comercial... uma vez que... aos interesses empresariais do arrendatário contrapõem-se agora os interesses também empresariais do senhorio, que devem ser também sopesados.. Daí que, em jeito de conclusão, alvitre que, apesar dos inconvenientes em aplicar ao contrato de cedência de loja em centro comercial o regime puro do arrendamento, a procura de soluções justas e equilibradas, que contemplem os interesses de cada uma das partes, há-de fazer-se na esteira do regime do contrato de arrendamento, já que a matéria não deixa de se centrar na cedência temporária e remunerada de parte de um imóvel.

Ou seja, e para o que ora interessa, os denominados contratos de cedência de loja em centro comercial,

posto que contemplem uma realidade não totalmente coberta pelo regime do arrendamento, têm uma inegável componente de arrendamento.

Por isso, e tal como a entidade recorrida, propendemos a considerá-los englobados no âmbito das normas de incidência que a recorrente sustenta terem sido violadas.

Todavia, ao contrário da opção seguida pelo acto impugnado, de tratar como “rendas” todas as verbas recebidas dos lojistas pela recorrente, entendemos, em congruência com a posição explicitada supra, que só a *Base Fee* representa a contrapartida remuneratória pela componente locatícia da cedência temporária do imóvel. As *Turnover Fee*, *Management Fee*, *Promotion Levy* e *Streetmosphere Levy*, porque visam remunerar serviços diversos, reclamados precisamente pela realidade diferente que caracteriza o funcionamento integrado da empresa em que se inserem as várias lojas, não podem, no entendimento que defendemos, ser tomadas por contrapartida daquela componente locatícia dos contratos, escapando ao conceito de renda. Cabe, aliás, dizer que a norma do artigo 14.º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana, que a entidade recorrida invoca para sustentar a tributação de todas as importâncias envolvidas nos contratos aqui em causa, é uma norma que elege um conceito abrangente de renda, mas apenas para efeitos de contribuição predial urbana. O seu escopo de evitar fraudes à lei, desencorajando actos que potenciem a diminuição artificial do rendimento tributável, é óbvio e não encontra razão de ser nos contratos de instalação de lojistas aqui em causa.

Assim, na parte em que confirmou a incidência de imposto de selo sobre as designadas *Turnover Fee*, *Management Fee*, *Promotion Levy* e *Streetmosphere Levy*, o acto impugnado afrontou o disposto no artigo 27.º do Regulamento do Imposto de Selo.

Nos termos expostos, e na estrita medida em que a tributação excedeu a contrapartida locatícia constituída pela *Base Fee*, procede o invocado vício de violação de lei, pelo que, nessa parte, deve o recurso obter provimento e anular-se o acto recorrido».

*

Cumpra decidir.

II – Pressupostos processuais

O Tribunal é absolutamente competente.

O processo é o próprio e não há nulidades.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

Não há outras excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito.

III – Os Factos

1. A Direcção dos Serviços de Finanças, através do ofício n.º 1290/NIS/DOI/RFM/2013, de 25 de Abril de 2013, informou a Recorrente de que:

a. nos termos de informação circulada internamente, existiria uma relação de arrendamento entre a Recorrente e os lojistas das lojas localizadas nos centros comerciais do A e do B desde a sua abertura; que

b. a referida Direcção de Serviços nunca recebera quaisquer declarações da Recorrente relativamente a esse assunto; e que

c. nos termos do artigo 27.º do Regulamento do Imposto de Selo e do Artigo 6.º da Tabela Geral do Imposto do Selo, a Recorrente estava obrigada a pagar imposto do selo calculado à taxa de 0.5% sobre o montante total mencionado nos contratos de arrendamento, ao que acresceria a sobretaxa de imposto do selo.

2. A Recorrente, não concordando com a informação contida no referido ofício e a sua sujeição a imposto do selo, respondeu em 14 de Maio de 2013 que os lojistas das “(...) lojas localizadas tanto no A Hotel (Centro Comercial “C Shoppes”) como no Hotel B (Centro Comercial “Shoppes at B”) celebraram com a ora Requerente contratos de cedência de uso de loja em centro comercial, vulgarmente designados pela sua denominação em língua inglesa “Agreement for the Grant of a Right to Use a Shop in the [The C Shoppes / Shoppes at B] at the [A / B]”, que são contratos atípicos e não contratos de arrendamento comercial, não estando, assim, sujeitos ao imposto do selo (...)”.

3. A Direcção dos Serviços de Finanças respondeu através do ofício n.º 1900/NIS/DOI/RFM/2013, de 27 de Junho de 2013, opinando que:

a. Os “AGREEMENT FOR GRANTING A RIGHT OF USE A SHOP IN THE [C SHOPPES / SHOPPES AT B] at the [A / B]” “se enquadram nas normas previstas nos artigos 969.º e 970.º do Código Civil”; que

b. A ora Recorrente “na qualidade de locadora tem o dever de participar os contratos de arrendamento à Administração Fiscal, mediante a apresentação do Modelo M/4 - Contribuição Predial - participação de arrendamento”; que

c. A ora Recorrente “deverá efectuar junto à Recebedoria da Repartição de Finanças o pagamento do selo dos arrendamentos, calculado sobre o total da renda correspondente ao tempo do contrato, pela taxa de 0,5%”; e que

d. Consideram-se como fazendo parte do conceito de renda previsto no artigo 14.º do Regulamento da

Contribuição Predial Urbana, a *Base Fee*, a *Turnover Fee*, a *Management Fee*, a *Promotion Levy* e a *Streetmosphere Levy*, pelo que “a renda total de todo o tempo do contrato de arrendamento é a soma de todas as quantias recebidas pelo locador”.

4. Na sequência das referidas informações, e ainda no mesmo ofício, a Direcção dos Serviços de Finanças solicitou à Recorrente “o preenchimento do impresso *Modelo M/4* e do mapa que lhe serve de complemento (...) sendo que o preenchimento do mapa tem como função facilitar na identificação de todos os dados constantes nos contratos de arrendamento celebrados desde o início da actividade da [Recorrente], na qualidade de locadora”.

5. A Direcção dos Serviços de Finanças concluiu e cominou que “No caso de incumprimento e, para além da liquidação oficiosa do imposto efectuada por [aqueles] serviços (...), será aplicada (...) multa por transgressão”.

6. A Recorrente respondeu em 17 de Julho de 2013 nos seguintes termos:

a. “A [Recorrente] teve já a oportunidade de demonstrar a sua discordância face à qualificação que é feita dos contratos em causa e do dever de por conta deles liquidar o imposto do selo”;

b. “Porém, num espírito de boa colaboração com a Autoridade Tributária e sempre com reserva, para os fins previstos no artigo 34º do Código de Processo Administrativo Contencioso, a [Recorrente] está a fazer o levantamento dos contratos que celebrou”;

c. “Sucede que, nos dois centros comerciais em causa, encontram-se a operar aproximadamente 485 lojas e quiosques, que obrigam a [Recorrente] a proceder a um levantamento manual e caso a caso, num processo extremamente moroso, pelo que o prazo de 30 dias que à [Recorrente] foi assinalado não lhe permite completar a tarefa com o rigor necessário”;

d. Termos em que requereu a prorrogação do prazo para apresentação dos modelos M/4 e do mapa que

lhe serve de complemento por um período adicional de 90 dias.

7. A Direcção dos Serviços de Finanças respondeu através do ofício n.º 2249/NIS/DOI/RFM/2013, de 29 de Julho de 2013, prorrogando o prazo para entrega do Modelo M/4 e do mapa que lhe serve de complemento “*por mais 30 (trinta) dias*” apenas.

8. No dia 8 de Abril de 2014, a Recorrente procedeu ao pagamento da quantia liquidada, o que fez, mais uma vez, sob reserva.

9. O Senhor Subdirector dos Serviços de Finanças procedeu à liquidação do imposto do selo relativamente a 42 contratos de cedência de uso de loja em centro comercial no valor de MOP4.331.541,00, conforme despacho datado de 3 de Março de 2014, notificado à Recorrente por força do ofício 597/NIS/DOI/RFM/2014.

10. Não se conformando com o acto de liquidação, a Recorrente procedeu à sua impugnação por duas vias, graciosa e contenciosa.

11. Por um lado, a Recorrente reclamou do acto para a então Senhora Directora dos Serviços de Finanças em 28 de Março de 2014.

12. Por outro lado, a Recorrente interpôs recurso contencioso directo para o Tribunal Administrativo em 10 de Abril de 2014, que deu lugar ao processo n.º 1086/14/CF, que foi rejeitado por sentença de 30/01/2015, mas da qual foi interposto recurso jurisdicional para o TSI, onde pende com o n.º 463/2015.

13. A Senhora Directora dos Serviços de Finanças não tomou qualquer decisão relativamente à reclamação apresentada, razão pela qual a Recorrente optou por dar a reclamação por tacitamente indeferida e recorreu hierarquicamente para o Senhor Chefe do Executivo em 26 de Março de 2015.

14. Na sequência do recurso hierárquico, o Senhor Secretário para a Economia e Finanças veio a proferir o acto ora recorrido, datado 1 de Julho de 2015, ao abrigo de delegação de competências do Senhor Chefe do Executivo, notificado à Recorrente por ofício expedido em 17 de Julho de 2015.

15. O teor do despacho recorrido é o seguinte: “*Concordo com a proposta. Indefiro o recurso hierárquico*”.

16 – A referida proposta tem o seguinte teor:

« Em cumprimento do despacho da Sr. a Coordenadora do Núcleo de Apoio Jurídico cumpre informar o seguinte sobre o assunto identificado em epígrafe.

I. Do Recurso Hierárquico Necessário – Pressupostos processuais.

Nos termos que constam do requerimento dirigido ao Senhor Chefe do Executivo, vem a sociedade A, S.A, recorrer hierarquicamente do acto tácito de indeferimento que recaiu sobre a reclamação apresentada a 28 de Março de 2014 contra o acto de liquidação do imposto do selo, notificado mediante o Ofício n.º 597/NIS/DOI/RFM/2014, que calculou o imposto do selo relativo a 42 contratos de cedência de uso de loja em centro comercial no valor de MOP\$4,331.541.00.

Sobre a admissibilidade do presente recurso hierárquico necessário parece-nos pertinente o respectivo

enquadramento factual considerando algumas especificidades do caso. Assim.

- A A S.A. foi notificada do despacho do Sr. Subdirector dos Serviços de Finanças que autorizou a liquidação do imposto do selo mediante o Ofício n.º 597/NIS/DOI/RFM/2014.

- Nesse Ofício foi a A S.A. notificada que daquele acto cabia reclamação, no prazo de 15 dias, para a Directora dos Serviços de Finanças nos termos dos artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 em conjugação com o artigo 91.º do RIS e artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

- Daquela acto foram apresentados reclamação e recurso contencioso, a 28 de Março e a 10 de Abril de 2014, respectivamente.

- Tendo em consideração a alteração do entendimento dos Tribunais da RAEM quanto à aplicação da Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto, - restringindo a aplicação daquela Lei ao Imposto Profissional e Imposto Complementar de Rendimentos excluindo a aplicação daquela Lei ao Imposto do Selo -, foi elaborada a Inf. n.º 068/NAJ/VP/2014, onde propusemos a não apreciação da reclamação até decisão do recurso contencioso.

- Foi decidido pelo Tribunal Administrativo, no presente ano, de acordo com o sempre defendido por esta Direcção, que a Lei n.º 12/2003 aplica-se também ao Imposto do Selo.

- Pelo que, do acto de liquidação cabe reclamação e da decisão que recair sobre a reclamação cabe recurso hierárquico necessário nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003.

- Neste intervalo de tempo, veio a A S.A. apresentar o presente recurso hierárquico do indeferimento tácito da reclamação.

- A reclamação apresentada a 28 de Março de 2014 suspende o prazo para interposição do recurso hierárquico necessário nos termos do artigo 151.º do Código do Procedimento Administrativo.

- Entendemos, dado que os fundamentos da reclamação e do recurso hierárquico são os mesmos, dado o tempo decorrido desde a reclamação bem como o prazo para interposição de recurso hierárquico encontrar-se suspenso, ser de considerar o presente recurso tempestivo e o Chefe do Executivo a entidade competente para decidir nos termos do n.º 3 do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003. A interposição do presente recurso suspende a eficácia do acto recorrido, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 157.º do Código do Procedimento Administrativo.

II. Factos e fundamentos do recurso.

Os Factos.

1) A Direcção dos Serviços de Finanças informou a A S.A., mediante o Ofício n.º 1290/NIS/DOI/RFM/2013, de 25 de Abril, que nos termos do artigo 27.º do Regulamento do Imposto do Selo e artigo 6.º da Tabela Geral anexa a contribuinte se encontra obrigada a pagar imposto do selo calculado à taxa de 0,5% sobre o montante total constante dos contratos de arrendamento das lojas localizadas nos centros comerciais do A e do B.

2) Em resposta veio a A S.A. declarar não concordar com a qualificação daqueles contratos.

3) Mediante o Ofício n.º 1900/NIS/DOI/RFM/2013, de 27 de Junho, a contribuinte foi notificada para proceder à entrega do impresso Modelo M/4 e do mapa em anexo para efeitos de declaração aos contratos de arrendamento.

4) Foi ainda notificada que caso o não fizesse estes Serviços procederiam à liquidação oficiosa daquele imposto e à aplicação das multas previstas na lei.

5) A A Cotai S.A. veio apresentar e declarar aqueles contratos junto destes Serviços.

6) Mediante o Ofício n.º 597/NIS/DOI/RFM/2014 foi notificada do despacho do Sr. Subdirector dos Serviços de Finanças que autorizou a liquidação do imposto do selo.

7) Nesse Ofício foi a A S.A, notificada que daquele acto cabia reclamação, no prazo de 15 dias, para a Directora dos Serviços de Finanças nos termos dos artigo 2.º da Lei n.º 12/2003 em conjugação com o artigo 91.º do RIS e artigo 4.º da Lei n.º 15/96/M, de 12 de Agosto.

8) Daquela acto foram apresentados reclamação e recurso contencioso, a 28 de Março e a 10 de Abril de 2014, respectivamente.

9) Foi decidido pelo Tribunal Administrativo, no presente ano, de acordo com o sempre defendido por esta Direcção, que a Lei n.º 12/2003 aplica-se também ao Imposto do Selo, ou seja, do acto de liquidação cabe reclamação e da decisão que recair sobre a reclamação cabe recurso hierárquico necessário nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto. Consequentemente, foi aquele acto considerado irrecorrível pois só haverá lugar a recurso contencioso da decisão que recair sobre recurso hierárquico necessário.

10) A 26 de Março de 2015 deu entrada o presente recurso hierárquico.

Os Fundamentos.

Em síntese, entende a recorrente que os contratos objecto de tributação em sede de imposto do selo não são qualificáveis como contratos de arrendamento mas como contratos atípicos.

Como tal o âmbito de incidência taxativo do imposto do selo não abrange estes contratos.

Considera ainda que os montantes constantes nos contratos a título de Turnover fee, Management fee, Promotion levy e Streetmosphere levy são relativas à prestação de serviços pela recorrente aos lojistas e que em nada se assemelham à disponibilização do gozo de uma loja.

A recorrente pede, a final, a anulação do acto tácito de indeferimento da reclamação da liquidação do imposto do selo por ilegalidade do mesmo.

III. Apreciação.

Qualificação dos contratos e os mesmos face ao direito fiscal.

Os tribunais, no que ao Direito Civil concerne, têm propugnado para o afastamento das disposições do arrendamento e aplicado as disposições relativas à liberdade contratual no que diz respeito à relação jurídica entre as partes, nomeadamente, quanto às respectivas obrigações contratuais.

Se no Direito Civil, e mais concretamente no Direito das Obrigações, poucas dúvidas subsistem quanto à natureza jurídica destes contratos o mesmo não se poderá afirmar em sede de Direito Fiscal, desde logo em Macau.

Em sede de Direito Fiscal os arrendamentos representam uma manifestação de riqueza, quer seja em Portugal ou em Macau, e logo são taxáveis em ambos os sistemas ainda que de forma distinta. Mas antes de analisarmos a realidade em equação parece-nos pertinente fazer um breve enquadramento à luz do Direito Fiscal em Portugal.

Em Portugal a exploração do centro comercial pertence a uma terceira entidade (entidade gestora) que, numa primeira fase celebra um contrato de comercialização com a empresa proprietária do centro, e numa segunda fase celebra (em nome próprio) com os lojistas os contratos de utilização das lojas.

Essa entidade gestora exerce “actividades empresariais complexas, prestações de serviços a título oneroso”, que no quadro do Direito Português não cabem nas normas de incidência de imposto do selo, nas palavras do parecer junto pela recorrente.

Em Portugal, tal como noutros sistemas jurídicos, onde foi introduzido o imposto sobre o consumo, mais comunmente imposto sobre o valor acrescentado (IVA), as operações que são sujeitas a este imposto não são sujeitas a imposto do selo assumindo esta uma natureza apenas residual.

Estipula o n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo que “O imposto do selo incide sobre todos os

atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.” acrescentando o n.º 2 que “Não são sujeitas a imposto as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas.”

Ora, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, a locação cai no âmbito de incidência do IVA mas por via do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, em regra, está isenta.

No entanto, o sujeito passivo pode renunciar a essa isenção nos termos dos n.ºs 4 e 6 do artigo 12.º do CIVA, ficando, pois, sujeita a IVA e não a imposto do selo ao abrigo do já citado n.º 2 do artigo 1.º do CIS.

Mas para além da situação de renúncia à isenção, o CIVA no n.º 29 do artigo 9.º estabelece quais as locações sujeitas a IVA, e logo excluídas da incidência de imposto do selo, entre as quais destacamos a locação de “...bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial.” (cfr. artigo 9.º n.º 29 al. c) do CIVA)

Isto porque, e IVA incide sobre todas as prestações onerosas de serviços e logo sobre todas as actividades empresariais.

Portanto, em Portugal, a administração tributária entende que, em regra, os contratos de locação de bens imóveis é isenta de IVA e sujeitos a imposto do selo, com a excepção, entre outras, da locação de espaços destinados a actividades de natureza comercial e/ou industrial.

A fim de evitar a dupla tributação, o legislador português, quando previu a tributação daqueles contratos em sede de IVA exclui os mesmos da incidência de imposto do selo. (cfr. n.º 2 do artigo 1.º do Código ao Imposto do Selo)

“Tal exclusão do campo de incidência impede, assim, que o imposto do selo possa vir a ser repercutido no preço dos bens e serviços sujeitos a IVA, agravando a base de incidência deste último imposto e

gerando um efeito de dupla tributação. O imposto do selo assume, por isso, um carácter residual face ao IVA, apenas incidindo sobre factos ou actos que além de previstos na Tabela Geral não estão sujeitos a IVA, ou que estando sujeitos, dele se encontrem isentos". (Cfr. Saldanha Sanches/M. Anselmo Torres, "A incidência de selo sobre o trespasse", Fiscalidade, n.º 32, pp5)

Concluindo, em Portugal a locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial – enquanto conjunto de factores produtivos organizados com vista à exploração de certo ramo de actividade comercial – não se encontra sujeita a imposto do selo por força da norma de delimitação negativa do n.º 2do artigo 1.º do CIS mas não deixa aquele, contrato de ser um contrato de locação com os elementos típicos daquele contrato.

Vejamos, pois, o que nos diz a legislação de Macau. A locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar a outra o gozo temporário de uma coisa mediante retribuição e consistindo um bem imóvel a coisa locada estamos perante um arrendamento. (cfr. artigos 969.º e 970.º do Código Civil)

Daqui retira-se que os elementos essenciais que integram a locação (e o arrendamento) são três, a saber: obrigação do locador proporcionar o gozo de uma coisa à outra parte, ou seja, o aproveitamento das utilidades da coisa no âmbito do contrato, que podem ser o uso ou o uso e a fruição da coisa locada, o prazo, o gozo da coisa locada deve ser temporário, valendo o prazo estipulado pelas partes; e a retribuição (pelo gozo da coisa locada).

O contrato de arrendamento, nos termos acima expostos, pode ter por fim a habitação, o exercício de empresa comercial, o exercício de profissão liberal, a actividade rural ou outra aplicação lícita do prédio conforme dispõem os artigos 975. n.º 2 e 1031.º do Código Civil.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Código Comercial considera-se empresa comercial toda a organização de factores produtivos para o exercício de uma actividade económica destinada à produção para a troca sistemática e vantajosa, designadamente, das actividades das alíneas a) a e) do

número 1 do artigo 2.º do Código Comercial.

No Capítulo VII, do Regulamento do Imposto do Selo, sob a epígrafe “Arrendamentos”, bem como da Tabela Geral não consta qualquer distinção de que tipo de arrendamento se trate.

O imposto do selo visa taxar uma manifestação de riqueza que se traduz no valor constante dos actos, contratos e outros actos ou situações jurídicas que se encontrem previstas no RIS, conforme se retira da respectiva norma de incidência objectiva do artigo 1.º do RIS.

Alega a recorrente que apenas estão sujeitos a imposto do selo os documentos, papéis e actos expressamente previstos na TGIS pelo que o tipo de contrato que a administração tributar terá de ser “o contrato assim qualificado pelo direito civil não aquilo que a autoridade tributária pretende que seja”.

Defende, ainda, que não sendo os contratos celebrados contratos de arrendamento “à luz das normas de direito civil” a administração não podia tributar tais contratos em sede de imposto do selo, pelo que o acto de liquidação estaria inquinado por extravasar as normas de incidência daquele imposto.

Ora, aceitando-se que o conceito de arrendamento constante do RIS se reconduz ao definido no C. C. conclui-se que os contratos sub judice reúnem os elementos tipo do contrato de arrendamento.

Ainda assim, sempre diremos que o Direito Civil desempenha a função de Direito Comum a outros ramos do Direito, em virtude de constituir um reservatório de princípios jurídicos gerais e de conceitos e normas também de carácter geral.

No entanto, tal circunstância não vincula o Direito Fiscal ao Direito Civil pois os conceitos e juízos consagrados pelo Direito Civil não são necessariamente válidos no campo do Direito Fiscal.

Aqueles juízos e conceitos só serão aplicáveis no Direito Fiscal quando as leis tributárias os não tenham excluído e quando não se mostrem incompatíveis com os princípios gerais do sistema fiscal.

Porque a adopção pura e simples de alguns conceitos civilistas no campo do Direito Tributário abriria, muitas vezes, a via para mais frequentes e ostensivas evasões fiscais.

A título de exemplo veja-se a promessa de venda de prédio que não opera transmissão civil desse prédio mas se essa promessa se conjugar com o usufruto do prédio ela constituirá em muitos casos transmissão para efeitos fiscais.

Matéria colectável.

No caso sub judice, como já referimos, trata-se de contratos de arrendamento, arrendamentos previstos taxativamente no Regulamento do Imposto do Selo e respectiva Tabela Geral.

Ora, nos termos do artigo 27.º do RIS e do artigo 6.º da TGIS a recorrente está obrigada a pagar imposto do selo calculado à taxa de 0,5% o sobre o montante total dos contratos de arrendamento relativo a todo o tempo do contrato.

Sendo o selo devido pelos contratos de arrendamento pago por selo de verba o mesmo é arrecadado por meio de guias.

Assim, foi a recorrente notificada para proceder ao levantamento da guia M/B e proceder ao respectivo pagamento junto da Recebedoria.

Em caso de incumprimento a administração fiscal procede à liquidação oficiosa nos termos do artigo 60.º do RIS.

Encontra-se, igualmente, a recorrente obrigada à apresentação do modelo M/4 (participação de arrendamento) enquanto entidade locadora nos termos do artigo 17.º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana.

Finalmente, a recorrente alega, ainda que os contratos fossem considerados contratos mistos, os

montantes respeitantes a “Turnover fee”, “Management fee”, “Promotion levy” e “Streetmosphere levy” correspondem à gestão do centro comercial e têm por base a prestação de serviços por parte da recorrente não constituindo “nunca a contrapartida do pagamento de uma renda” e como tal não pode o artigo 27.º do RIS abranger aqueles montantes.

Mais uma vez discordamos da posição da recorrente; porquanto o artigo 14.º do RCPU dispõe “é tido como renda tudo quanto o senhorio receba do arrendatário, ou este receba em sua vez, por efeito da cedência do uso e fruição do prédio e dos serviços porventura nele estabelecidos, quer estes sejam especiais para o arrendatário, quer comum a outros inquilinos do mesmo ou de diversos prédios e ainda que também aproveitem ao próprio senhorio.”

Por todo o expandido outra não pode ser a conclusão de que agiu a administração tributária em estrito cumprimento da legislação à matéria aplicável inexistindo qualquer vício que gere a anulabilidade do acto recorrido.

結 論 :

CONCLUSÕES:

(一)、按照可適用之法律框架——參照《印花稅規章》第一條、第十四條和二十七條、附於《印花稅規章》的繳稅總表第六條和第二十三條，以及《市區房屋稅規章》第十四條——所敘述的事實均符合稅務行政當局結算印花稅的課稅前提。

1) À luz do quadro legal aplicável - Cfr. artigos 1.º, 14.º e 27.º do Regulamento do Imposto do Selo, artigos 6.º e 23.º da tabela Geral Anexa ao RIS e 14.º do Regulamento da Contribuição Predial Urbana - dos factos descritos, estão preenchidos os pressupostos tributários que motivaram a Administração Fiscal a proceder à liquidação do Imposto do Selo.

(二)、納稅人/上訴人除已接獲印花稅結算的適當通知外——參照《印花稅規章》第七十三條和第七十四條——還獲悉了對有關結算提出申訴的法定方法——參照二零零三年八月十一日第

12/2003 號法律第二條。

2) *A contribuinte/recorrente foi devidamente notificada da liquidação do Imposto do Selo - Cfr. artigos 73.º e 74.º do RIS - bem como dos meios legais de impugnação da liquidação - Cfr. artigo 2.º da Lei n.º 12/2003, de 11 de Agosto.*

(三)、沒有任何違法的瑕疵，更沒有違反課稅典型性原則。

3) *Não ocorreu nenhum vício de violação de lei designadamente do princípio da tipicidade tributária.*

(四)、載於《印花稅規章》的租賃概念，與《民法典》的租賃定義有牽連，基此，有關的合約符合租賃合約的標準元素。

4) *O conceito de arrendamento constante do RIS reconduz-se ao definido no Código Civil pelo que, os contratos ora em questão reúnem os elementos tipo do contrato de arrendamento.*

(五)、由於肯定該等合約均屬租賃合約，納稅人/上訴人必須繳納以有關合約內租用期的合約總金額千分之五計算的印花稅。

5) *Assente que é os contratos serem de arrendamento, a contribuinte/recorrente está obrigada a pagar imposto do selo calculado à taxa de 5% o sobre o montante total dos contratos relativo a todo o tempo do contrato.*

綜上所述，本人認為是次的必要訴願理由不成立，基此，建議閣下拒絕接受該必要訴願。

Pelo exposto deverá o presente recurso hierárquico necessário ser considerado improcedente, propondo-se, deste modo, a V. Ex. a que seja negado o provimento ao mesmo."

Mais se informa V. Exa. que, nos termos do disposto no parágrafo (2) da alínea 8) do artigo 36.º da Lei n.º 9/1999, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9/2004, e no artigo 7º da Lei n.º 15/96/M de 12 de Agosto, do acto administrativo em apreço cabe recurso contencioso, a interpor no prazo de 2 meses

a contar da data da notificação, para o Tribunal de Segunda Instância da Região Administrativa Especial de Macau».

IV – O Direito

1 – O objecto da impugnação

Tem o presente recurso contencioso por objecto a decisão administrativa do **Secretário para a Economia e Finanças** que, em sede de recurso hierárquico, confirmou a decisão do *Subdirector dos Serviços de Finanças da DSF* que liquidou à recorrente “A, SA” o imposto de selo, no montante de MOP\$ 4.331.541,00, relativamente a 42 *contratos de cedência de uso de loja em centro comercial*.

*

2 – O fulcro da questão

A questão central resume-se a saber se os diversos contratos celebrados entre a recorrente e os diversos lojistas - divididos entre o centro comercial “*The C shoppes*” no **A Hotel** e o centro comercial “*Shoppes at B*” no **Hotel B** – estão sujeitos a incidência de imposto de selo relativamente a todas as importâncias em dinheiro que a recorrente deles recebeu e recebe periodicamente.

É claro que, para se alcançar a almejada resposta a tal questão, é preciso

indagar até que ponto tais contratos cabem ou não no âmbito da previsão das pertinentes normas do *Regulamento do Imposto de Selo*.

E essas normas são as que a seguir, desde já, se transcrevem.

Art. 1º:

O Imposto de selo recai sobre os documentos, papéis e actos designadamente na Tabela Geral anexa ao presente regulamento, a qual faz parte integrante dele.

Art. 26º:

O selo devido pelos arrendamentos é pago por meio de verba, salvo tratando-se de escritos particulares, em que se utilizará a estampilha.

Art. 27º:

O selo dos arrendamentos é calculado em relação à renda de todo o tempo do contrato, e devido pelo locador.

Também não se pode esquecer o *art. 6º da Tabela Geral do Imposto do Selo* que fixa em 5% a taxa do imposto, a pagar por estampilha ou selo de verba, cuja incidência recai sobre o valor dos “*arrendamentos, por qualquer modo ou título por que sejam feitos,..*”.

*

3 - Da natureza dos contratos

Podem ou não os *contratos de cedência do uso de lojas em centros comerciais* ser assimilados pela noção de arrendamento para efeito da incidência?

A discussão sobre a natureza de tais contratos perdeu praticamente todo o fulgor inicial, na medida em que é hoje praticamente consensual na doutrina e jurisprudência que eles são *contratos atípicos*, mesmo que aqui e ali, pontualmente, comunguem de alguma das características dos de locação (mas, essa proximidade pontual não os torna num contrato de arrendamento especial¹).

Que eles se assumem como *contratos atípicos* parece pouca gente ter dúvidas.

Assim é que, salvo nas situações em que por vezes a contrapartida a pagar é tida como renda – caso em que alguma doutrina propende estar perante uma união de contratos ou um contrato misto de arrendamento e prestação de serviços – ele não pode ser visto como um *contrato típico* de arrendamento (**Pedro Pais de Vasconcelos**, in *Contratos de Utilização de Lojas em Centros Comerciais*, na «Revista da Ordem dos Advogados», ano 56, 1996, tomo II, pág. 541-542; também disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7B4c44e661-e9bb-458b-a6b1-59175c5e5114%7D.pdf>; ver ainda em *Direitos das Obrigações*, 7ª ed., Vol. I, pág. 211).

Oliveira Ascensão também defende que em tais hipóteses se está perante uma espécie negocial nova, um *contrato atípico* ou *inominado*, e não um contrato misto de arrendamento e de prestação de serviços (comentário ao acórdão do STJ de 24/03/92, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 54, 1994, Volume III, pág. 835-842, no site

¹ Perdoe-se a força absurda da comparação, mas não é pelo facto de um avião também ter motor e rodas que faz dele um automóvel ou outro veículo terrestre de transporte de pessoas.

<http://www.oa.pt/upl/%7B25cd1643-f47e-4cb2-9d7f-c968ccada961%7D.pdf>; também, do mesmo autor, “*Integração empresarial e centros comerciais*”, na “*Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*”, XXXII (1991), págs. 29-70).

No mesmo sentido da *atipicidade*, ver, por exemplo:

- **Antunes Varela**, *Centros Comerciais, Shopping Centers; natureza jurídica dos contratos de instalação de lojistas* (1995), separata da RLJ, pág. 100 e sgs. e ainda em *Obrigações em Geral, I, 7ª pág. 301.*; - **António Menezes Cordeiro**, *Tratado de Direito Civil Português, II, Direito das Obrigações*, tomo II, 2010, pág. 223-229;
- **Manuel Trigo**, *Lições de Direito das Obrigações*, pág. 658;
- **Ana Paula Dourado**, *O Regime Fiscal dos Contratos Celebrados entre um gestor de centro comercial e um lojista que nele se instala*, “Fisco”, 1994, nº61, pág. 5;
- **Calvão da Silva**, *Centros Comerciais: atipicidade e validade das cláusulas gerais comuns*, in RLJ ano 136, Julho-Agosto de 2007, págs. 359-376).

Jurisprudencialmente, esta é também a tese deste tribunal (*Ac. TSI, de 25/06/2015, Proc. n.º 699/2013*).

Raras são as vozes que neles entrevêem uma natureza diferente.

Assim, por exemplo, tomando-os como *contratos de arrendamento* (um

“*novo tipo de arrendamento*”), por terem uma base locatícia, apresentam-se outros autores, como é o caso de **Cassiano Santos**, no trabalho *O Contrato de Instalação de lojista em Centro Comercial (e a aplicação do artigo 394º do Código Civil quando celebrado por adesão)*, in *Cadernos de Direito Privado*, nº 24, págs. 3 -20, ou de **Wilson Daniel Vieira Ávila**, no estudo intitulado *O Contrato de cedência de loja em centro comercial: a necessidade de atender aos (novos) interesses do gestor sem descurar a devida protecção do lojista*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2005, pág. 29.

*

4 - *Continuação*

Claro está que uma posição como a daqueles que vertem sobre os contratos em apreço um olhar eminentemente locativo facilitaria a solução do presente caso. Porquê? Porque, vazando no seu conteúdo substantivo as virtudes do arrendamento, teríamos uma muito mais consensual e tranquila subsunção do caso à hipótese legal, em especial no que se refere ao valor pago periodicamente como *base-fee*, que então seria interpretada como valor de renda, conquanto com outro nome. Ou seja, ao menos ficcionando a *base-fee* como uma renda, ou equiparando-a a esta contrapartida, a tese do *arrendamento de tipo novo* ajudaria muitíssimo a optar pela tese da recorrente nessa parte (excluir-se-iam da solução todas as outras quantias pagas s outro título, como a “*management fee*”, “*turnover fee*”, “*promotion fee*”, *streetmosphere levy*”, etc.).

E também alcançaríamos com relativa facilidade idêntica solução de parcial procedência do recurso, se optássemos por acompanhar quem opine que o caso se pode rever num *contrato misto*, numa conjugação de “arrendamento” com uma “prestação de serviços”. É que, também aí, se nos oferecia pacífico o desenlace para a “vexata quaestio”, na medida em que para a tributação em imposto de selo bastaria a relevação da vertente locatícia do negócio, o que nos permitira mais uma vez acompanhar a Administração Fiscal, embora limitada à parte da *base fee*.

Temos, porém, para nós que a melhor solução é a dos que defendem a tese da atipicidade (louvamo-nos nos seus argumentos).

*

5 – O Regulamento e a Tabela

Haverá algum desajuste incómodo entre o RIS e a Tabela?

Quando o capítulo VII do Regulamento aborda os “arrendamentos” como contratos sujeitos à incidência objectiva fá-lo, aparentemente, sem estabelecer qualquer distinção entre o conceito fiscal e o civilístico, que em boa verdade parece até nem existir. Mas, surpreendentemente, a Tabela vem esclarecer que o imposto incide sobre os arrendamentos, “...por qualquer modo ou título por que sejam feitos...”. Ou seja, fez a tabela aquilo que ao normativo talvez cumprisse primacialmente fazer.

Numa certa perspectiva, enfim, poderia acolher-se a ideia de que se tivesse sido o Regulamento a dizer aquilo que a Tabela consagrou, se avistaria ali,

numa interpretação muito generosa, uma norma aberta capaz de abranger um universo de situações mais lato, a ponto de abarcar os casos, como este, em que o modo ou o título não é o de um contrato de arrendamento *stricto sensu*.

Contudo, nem por a Tabela assim se expressar poderemos nós concluir que ela abre as portas a essa tal interpretação generosa. Aliás, rigorosamente, mesmo que aquela expressão estivesse incluída na norma de incidência (art. 26^o-27^o), isso em nada mudaria o seu alcance objectivo.

Em nossa opinião, na expressão destacada da Tabela (que, repete-se, podia até estar na norma de incidência) apenas é possível ver algo que é mais próximo de um entendimento reportado ao *modo* (forma escrita ou oral) e ao *título* negocial concretamente utilizado (documento particular simples, autenticado, autêntico), sem ainda se desprezar o próprio fim de contrato (v.g., habitacional, comercial, industrial).

Portanto, olhando apenas para o grupo de preceitos dedicados no Regulamento ao arrendamento, neles não encontramos nenhum escape livre, nem sucedâneo, que nos permita preencher o conceito com algo que seja diferente do conceito civilista nosso conhecido. Ou seja, se numa primeira análise as normas jurídicas do Regulamento (e os comandos da Tabela) se destinam ao “arrendamento”, pouca margem literal fica para nelas enquadrarmos outras realidades fácticas, outros conceitos de direito, outros institutos jurídicos diferentes.

*

6 – Aproximação à solução

Temos a sensação de que, se a norma, em si mesma, não abre mão do seu literal e limitado alcance objectivo, poucos caminhos abre ao aplicador do direito para percorrer.

Ainda assim, coloca-se a hipótese de uma solução *interpretativa* ou de uma solução *integrativa*, se para tanto estiverem verificados os respectivos requisitos.

*

6.1 – A interpretação

O problema pode encaminhar-nos para um gueto de maior dificuldade se pensarmos que, onde a norma jurídica, em matéria tributária, utiliza determinados termos o faz presumivelmente no *sentido técnico*, e não no *geral* ou *comum* (**Hermínio Rato Rainha**, *Apontamentos de Direito Fiscal*, pág. 100).

Com base nesse apertado limite, dir-se-ia então que qualquer “tatbestand” utilizado na previsão da norma não pode ser adulterado para lhe afeiçoarmos qualquer outro sentido. Por o legislador se servir do “*arrendamento*” ao intérprete estaria vedado equiparar a ele outro qualquer contrato de “*rendimento*”. Não seria a *renda*, enquanto rendimento ou rédito, que bastaria para a qualificação do contrato e a sua subsunção automática à previsão do artigo 26º.

Como sair deste redil?

*

6.1.1 – Um caminho poderá ser este: não deixar que o aplicador fique amarrado a uma interpretação restritiva e fundada na letra da lei, antes permitir a opção por uma interpretação lata e extensiva, considerando, portanto, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas em que tem que ser aplicada (art. 8º, nº1, do CC).

Porque o tribunal não pode deixar de julgar - mesmo defronte de normas que, claras quando criadas², foram desbotando com o tempo – a interpretação actualística impõe-se-lhe como uma necessidade, através da compreensão do seu elemento histórico e da génese da produção normativa, ou seja, relevando todo o circunstancialismo do seu aparecimento e a indispensabilidade da sua “leitura” à luz do tempo novo.

Nesta óptica, faria sentido alargar o âmbito do conceito de arrendamento a institutos jurídicos mais ou menos próximos que os tempos modernos foram criando. E o contrato aqui em causa, com alguma dose de sensatez, estaria na mira do legislador se hoje pudesse estar nesse papel de criador de direito.

Contudo, o problema não deve ter solução, no entanto, nem abrigada sob o escudo antigo do princípio “*in dubio contra fiscum*”, nem no seu antitético

² É preciso entender que ao tempo da sua criação ainda a noção de centro comercial não estava muito divulgada em Macau, pelo menos no sentido como hoje a sociedade os acolhe como verdadeiras catedrais do consumo.

“*in dubio pro fisco*”; isso seria demasiado fácil e redutor.

*

6.1.2 – A segunda possibilidade seria olhar para esta situação, sem qualquer chance de interpretar a norma jurídica naqueles moldes.

A ideia subjacente a este postulado radicaria, então, no facto de estarmos em presença de normas tributárias, mais carentes ainda, se assim podemos dizer, de respeito por princípios fundamentais, como o de legalidade, o da tipicidade.

E então, a única maneira de olhar para toda esta situação seria considerar estarmos perante uma ausência de normação relativamente a uma realidade nova. Isto é, seria concluir pela inexistência de norma reguladora concretamente aplicável, que se ficaria a dever, repetimos, à circunstância de Macau não estar, ao tempo da feitura da Lei n.º 17/88/M, de 27/06 (RIS), familiarizado com uma realidade comercial caracterizada por centros comerciais e respectivos contratos de instalação de lojistas que justificasse a sua previsão como base de incidência tributária.

*

6.2 – A integração

Em nossa opinião, o caso poderá traduzir realmente um caso lacunoso, tornando-se, nesse caso, necessário ir buscar apoio no *art. 9.º do Código Civil* com vista a preencher a lacuna.

O citado preceito dispõe assim:

«1. Os casos que a lei não preveja são regulados segundo a norma aplicável aos casos análogos.

2. Há analogia sempre que no caso omissivo procedam as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei.

3. Na falta de caso análogo, a situação é resolvida segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema».

Sim, o artigo pode sugerir, à primeira vista, que o caso da *tributação dos contratos atípicos* em apreço possa ser resolvido pela norma aplicável ao caso *análogo* dos arrendamentos: ou seja, pelos arts. 26º e 27º do RIS e Tabela.

Simplesmente, não nos podemos esquecer que estamos em presença de normas fiscais (as citadas) que estabelecem a *criação* de um imposto e a sua *incidência* tendo por base um pressuposto factual específico (o *arrendamento*). E isso é um obstáculo, cremos nós, à integração, sob pena de desrespeito pelo *princípio da tipicidade taxativa* em que se consubstancia o princípio geral da *legalidade tributária* (entre outros, ver neste sentido, **José Casalta Nabais**, *Direito Fiscal*, 2014, Almedina, 7ª ed., págs. 209-210; **António Braz Teixeira**, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª ed., Almedina, pág.136-137; **Domingos Pereira de Sousa**, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, pág.190; **Hermínio Rato Rainha**, *Apontamentos...cit.*, pág.117).

Sendo aquelas *normas especiais*, não permitem *integração analógica* (art. 10º, do CC), nem sequer ao abrigo do *espírito do sistema* (art. 10º, nº3, do

CC), pois isso seria o mesmo que aceitar a formulação pelo tribunal de norma cuja criação está *absolutamente reservada à lei* nos termos do art. 71º, 1) e 3) da Lei Básica da RAEM (*autor, ob. e loc. cits.*; também, **José Casalta Nabais**, *Direito Fiscal*, 2014, Almedina, 7ª ed., págs.145).

Temos, assim, que concluir não ser possível enquadrar, pela via da integração, os *contratos de cedência de uso de loja em centro comercial* no âmbito da previsão dos arts. 26º a 30º do RIS. Para nós, que apenas somos aplicadores do direito, pouco mais há a dizer senão esperar que o legislador proceda à alteração da lei de forma a contemplar outras “*fattispecies*” com vista à sua sujeição a incidência em imposto de selo.

E porque assim concluímos, somos forçados a dizer que o acto em crise padece do vício de violação de lei, por afrontar directamente o disposto nos arts. 1º e 26º e 27º do RIS e 6º da Tabela Geral.

V – Decidindo

Face ao exposto, acordam em conceder provimento ao recurso, anulando o acto sindicado.

Sem custas.

TSI, 28 de Abril de 2016

José Cândido de Pinho

Tong Hio Fong

Lai Kin Hong

Fui presente

Mai Man Ieng