

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 02/ 2011-T

Tema: Imposto de Selo. Aumentos de capital.

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA *(DL 10/2011, de 20/01 – RJAT)*

P. n.º 2/2011 – T

DECISÃO ARBITRAL ⁽¹⁾

(1) A presente decisão vai proferida de acordo com a ortografia antiga

Relatório.

1. O tribunal arbitral foi constituído no CAAD em 2011.09.30 (*acta de constituição*).
2. Foi designado como juiz-árbitro único o signatário, Álvaro Caneira (*idem*).
3. As partes são: ... S.A. (*requerente*) e a DGCI - Direcção-Geral dos Impostos (*requerida*), representadas, respectivamente, pelos Srs. Drs.
4. Em 2008.04.07, a requerente impugnou judicialmente, nos termos do art. 49.º do Código de Imposto de Selo (CIS), a liquidação de imposto de selo no valor de € 50.000.00, correspondente a 0,4% do valor do aumento de capital (verba

26.3 da TGIS) no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Almada, processo que corre os seus termos sob o n.º

5. A ... requereu a constituição de tribunal arbitral (singular) em 2011.08.09 com fundamento no facto de terem decorrido mais de 2 anos desde a entrada em juízo daquela impugnação, sem que tenha sido proferida decisão.

6. Quer a requerente, quer a DGCI, juntaram peças escritas em prazo: a DGCI a resposta ao requerimento inicial da ..., no qual invoca as excepções da sua ilegitimidade processual passiva e a da incompetência do tribunal arbitral; a ... respondeu às excepções.

7. Em 2011.10.31, realizou-se a 1.ª (e única) reunião do tribunal arbitral, onde ficou assente que: nada havia a propor quanto à tramitação processual a seguir; não havia correcções a efectuar nas peças já juntas ao processo; as partes nada tinham a acrescentar em relação às respectivas posições escritas quanto às excepções.

O juiz-árbitro juntou notificação recebida do TAF de Almada, na qual se informa que: a Fazenda Pública foi notificada para contestar em 2008.04.22, não o tendo feito; que foi proferido parecer do ministério público; e que os autos aguardam que seja proferida decisão.

Por fim, foi ainda anexada à acta uma peça com a matéria de facto relevante (*acta da 1.ª reunião do tribunal*).

A matéria de facto relevante é a seguinte:

1) A assembleia geral da ...S. A. (adiante designada também por ...), pessoa colectiva n.º ..., com sede em ..., deliberou em 2007.10.31 aumentar o seu

- capital social de € 500.000,00 para € 13.000.000,00, sendo o reforço de € 12.500.000,00 realizado por conversão de prestações suplementares de capital;
- 2) Em 2008.01.08, a ... apresentou na Conservatória do Registo Comercial de Setúbal o pedido de registo daquele aumento de capital;
 - 3) Aquela Conservatória liquidou imposto de selo no valor de € 50.000,00, correspondente a 0,4% do valor do aumento de capital (verba 26.3 da TGIS);
 - 4) Em 2008.04.07, a ... impugnou judicialmente aquela liquidação no TAF de Almada, processo que corre os seus termos sob o n.º ...;
 - 5) Decorreram mais de 2 (dois) anos desde a entrada em juízo daquela impugnação, sem que tenha sido proferida sentença.

As questões a dilucidar.

A - Exceções: a) A da competência do presente tribunal arbitral; b) e a da exceção da ilegitimidade processual passiva da DGCI..

B - Mérito: Trata-se da questão de saber se é devido imposto de selo (*da verba 26.3 da TGIS*) sobre o valor dos aumentos de capital realizados por conversão de prestações suplementares em capital.

C – Os juros indemnizatórios.

A – As exceções.

a) Relativamente à competência do tribunal arbitral.

Coloca a requerida (DGCI) a questão da competência material do tribunal arbitral, argumentando, por um lado, ser alheia à liquidação e cobrança do imposto e, portanto, não ser parte na relação jurídica em causa nestes autos e,

por outro lado, ter sido o Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, IP (IGFIJ) a entidade que arrecadou como receita própria o imposto de selo liquidado, não se encontrando esta submetida à jurisdição arbitral, por falta de vinculação.

A competência dos tribunais arbitrais vem definida no art. 2.º do RJAT, cuja al. a) do n.º 1 estipula compreender a competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.

Por sua vez, o art. 4.º, 1, do RJAT dispõe que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça.

Tal vinculação teve lugar com publicação da portaria n.º 112-A/2011, de 22/03.

Com efeito, por força do art. 1.º desta portaria são vinculados à jurisdição arbitral os serviços – DGCI e DGAIEC – que administram e controlam os impostos em Portugal, sendo certo que a matéria em litígio não se enquadra em nenhuma das situações previstas no seu art. 2.º.

Destarte, tem de concluir-se desde logo e em face do que se expôs atrás, estar a matéria litigiosa incluída na competência deste tribunal arbitral; depois, atenta a forma como a requerente ... estrutura a relação jurídica material controvertida contra a administração tributária, estar a DGCI vinculada à presente arbitragem. Saber se a DGCI é o verdadeiro e real sujeito da relação jurídica, é questão a apurar seguidamente, mas já depois de fixada a competência material de decisão deste tribunal.

Em conclusão, o tribunal arbitral é competente para a apreciação do litígio em apreço.

b) Quanto à legitimidade da DGCI.

A requerida (DGCI) invoca ainda a sua ilegitimidade, afirmando não ter sido a DGCI quem liquidou, cobrou e recebeu as verbas do imposto em causa neste processo, não sendo, conseqüentemente, parte na relação jurídica tributária.

Vejamos se é assim.

Não se oferecem dúvidas ser o imposto de selo um imposto estadual.

De facto, a requerida não põe tal qualificação em causa. Apenas particulariza que relativamente às quantias liquidadas e pagas às entidades referidas na al. a) do n.º 3 do art. 14.º do CIS, respeitantes ao n.º 26 da TGIS, constituem receita própria do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça. Por conseguinte, por que não liquida, não cobra e não recebe as verbas respeitantes ao n.º 26 da TGIS, a DGCI deixaria de ser neste particular sujeito activo da relação tributária, posição que deveria ser ocupada pelo IGFPJ.

Como é que se configura a relação jurídica tributária em causa nesta arbitragem?

A Conservatória do Registo Comercial de Setúbal foi quem liquidou imposto de selo no valor de € 50.000.00, correspondente a 0,4% do valor do aumento de capital (verba 26.3 da TGIS).

O art. 2.º, 1, al. a) do Código do Imposto de Selo (CIS) diz-nos que “*São sujeitos passivos do imposto os (...) conservadores do registos civil, comercial e predial (...)*”, estipulando o art. 23.º,1, do mesmo código que “*A liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos referidos nos n.º 1 (...) do artigo 2.º*”

Prescreve igualmente o art. 18.º, 3, da LGT que: “*Sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva (...) que está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.*”

Depois, o art. 3.º, 1, do CIS, que versa sobre a incidência objectiva do imposto de selo, esclarece que *“O imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no artigo 1.º”*.

E o art. 18.º, 4, al. a), da LGT, determina que não é sujeito passivo quem *“Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação recurso ou impugnação nos termos das leis tributárias.”*

Ora, é inevitável concluir-se que o conservador do registo comercial, ao liquidar e cobrar o tributo à requerente, o fez na qualidade de sujeito passivo do imposto. E que a requerente, na qualidade de titular do interesse económico relativo ao imposto liquidado e cobrado, tem legitimidade para impugnar o tributo, quer perante os tribunais fiscais, quer nesta instância arbitral.

E quem será o titular da posição activa nesta relação tributária ?

Poderá ser o IGFIJ, em face da consignação da receita prevista no n.º 1 do art. 4 do DL n.º 322-B/2001 de 14 de Dezembro?

Esta consignação, como se alcança do n.º 5 do art. 10.º da Lei 85/2001 de 4 de Agosto, e do próprio preâmbulo do DL n.º 322-B/2001 (*n.º 1, 2.º parágrafo*), teve por único objectivo suprir necessidades de financiamento do Ministério da Justiça e não já criar um Imposto de Selo “especial”.

De facto, a lei orgânica do IGFIJ, I.P., que sucedeu ao IGFPJ (*DL 128/2007, de 27/04*) não consagra qualquer poder tributário - *maxime*, administração e fiscalização de imposto, acção de justiça ou representação judiciária - para além da atribuição de receitas próprias (*cf. arts. 3.º e 11.º*).

*“Há leis, que estabelecendo e regulando impostos estaduais - em que é, pois, o Estado, o seu sujeito activo - **afectam** a receita a outras entidades, como, designadamente, às câmaras municipais. É evidente que, em tais casos, é ao*

*Estado que cabem todos os pressupostos, elementos e efeitos relativos ao mesmo imposto; a entidade a quem é afectada a receita não é titular de qualquer direito ao objecto da respectiva relação jurídica enquanto o imposto não for arrecadado pelo Estado.” - **Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, Vítor Faveiro, I Volume, pág. 366, Coimbra Editora, 1984.***

Dispõe o art. 18.º, 1, da LGT que “*O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante.*”

E o n.º 2 estabelece que “*Quando o sujeito activo da relação tributária não for o estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo.*”

Quanto às entidades que integram a administração tributária, pronuncia-se o art. 1.º, 3, da LGT, estipulando que o são, para além da DGCI, da DGAIEC e da DGITA, entre outras, as demais entidades públicas incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos.

Relativamente à DGCI, constata-se que nos termos da sua lei orgânica (*DL n.º 81/2007, de 29/03, art. 2.º*) tem por missão e atribuições, entre outras, a de administrar os impostos (sobre o rendimento, o património e o consumo), bem como outros tributos que lhe forem atribuídos por lei, exercer a acção de inspecção tributária e exercer a acção de justiça tributária, assegurando a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais (*cf. art. 2.º*).

Aliás, como bem sublinha a requerente, quem tem poder para controlar a liquidação, apreciar reclamações, revisões officiosas, recursos hierárquicos, intervir nos recursos contenciosos e nas impugnações judiciais é a DGCI (e a DGAIEC) e, em juízo, os representantes da Fazenda Pública, por estas

nomeados (*cfr., tb., art. 7.º da portaria n.º 348/2007, de 30/03*), para além de ser a DGCI que procede às devoluções de imposto indevidamente liquidado e cobrado.

Resulta do quadro atrás traçado que o conservador do registo é apenas o sujeito passivo do imposto.

E que o titular do interesse económico, que suportou o encargo financeiro, é a

No que concerne ao sujeito activo é forçoso concluir-se que só poderá ser a DGCI, pois quer o Ministério da Justiça, quer o IFFPJ, não dispõem de competências e atribuições nos domínios da administração e controlo dos impostos.

E no campo da acção de justiça tributária continua a ser a DGCI quem nomeia os representantes da Fazenda Pública para representarem a administração tributária junto dos tribunais tributários (*cfr. art. 15.º do CPPT*).

Ora, não faria sentido que na justiça tributária judicial, como sucedeu no proc. n.º ..., o Estado (a Fazenda Pública) fosse representado por elementos nomeados pela DGCI e na justiça tributária arbitral o não fosse.

Em conclusão, a requerida DGCI é parte legítima.

B – Relativamente ao mérito.

Coloca-se a questão de saber se é devido imposto de selo (*da verba 26.3 da TGIS*) sobre o valor dos aumentos de capital realizados por conversão de prestações suplementares em capital.

Quadro legal.

Directiva 69/335/CEE, art. 7.º, 1, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, de 10.Jun.1985: “ 1. Os Estados-membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9º, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50 %.

A isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50 %. “.

Directiva 69/335/CEE, art. 10.º: “Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for: a) Em relação às operações referidas no artigo 4.º (constituição, transformação de sociedades, aumentos de capital, etc.); b) em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.º; c) em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.”

Art. 210.º, 2, do Código das Sociedades Comerciais (CSC): “As prestações suplementares têm sempre dinheiro por objecto.”

Dec.-Lei n.º 322-B/2001, de 14/12, verba 26.3: “ Aumento de capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie; sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada – 0,4%.”

Lei n.º 67- A/2007, de 31/12, verba 26.3: *“Aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie; excepto numerário, sobre o valor real dos bens de qualquer natureza entregues ou a entregar pelos sócios, após dedução das obrigações assumidas e dos encargos suportados pela sociedade em consequência de cada entrada – 0,4%.”*

Jurisprudência, comunitária e nacional, pertinentes para a decisão.

Processo C – 366/05 do TJCE (*Caso Optimus - Telecomunicações SA v. Fazenda Pública*): Sumário: *“1. O artigo 7.º, n.º 1 da Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um Estado que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, na falta de disposições derogatórias no acto de adesão desse Estado ou noutro acto comunitário, a isenção obrigatória prevista nesta disposição vale para todas as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação desta directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas do imposto sobre as entradas de capital no Estado em causa ou que neste estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, igual ou inferior a 0,50%.*

A obrigação clara e incondicional de os Estados membros isentarem do imposto sobre as entradas de capital as referidas operações vincula igualmente o Estado membro em causa a partir de 1 de Janeiro de 1986, data em que a sua adesão às Comunidades começou a produzir efeitos, a qual coincide com a data-limite fixada para a transposição das alterações substanciais introduzidas na Directiva 69/335 pela Directiva 85/303, de modo que a única versão da directiva 69/335 aplicável a esse Estado membro é a que resulta da Directiva 85/303.

A data de 1 de Julho de 1984, que foi adoptada como data de referência por força do referido artigo 7.º, n.º 1, é igualmente válida para esse Estado membro. Com efeito, em caso de adesão, a remissão para uma data prevista no direito comunitário, na falta de uma disposição contrária no acto de adesão ou noutro acto de direito comunitário, vale também para o Estado aderente, mesmo que essa data seja anterior à data de tal adesão.

2. No caso de um Estado que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, 1, e 10.º da Directiva 69/335, relativa aos impostos que incidem sobre as reuniões d capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303, proíbem a introdução, depois de 1 de Janeiro de 1986, de um imposto de selo sobre uma operação de aumento de capital social abrangida pelo âmbito de aplicação desta directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional.”

Processo n.º 0225/05, de 17.10.2007 do STA: Sumário: “ I – Em 1 de Julho de 1984, a operação de aumento de capital social, por entrada em numerário, estava isenta de imposto de selo – vide Decreto-Lei n.º 154/84, de 16/05. II – O Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14/12, que entrou em vigor em 01.01.2002, reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais, efectuadas através de entradas de bens de qualquer natureza. III – Porém, o respectivo segmento normativo viola os artigos 7.º, 1, e 10.º da Directiva 69/355/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985.”

Posição - síntese da requerente (...).

O aumento de capital efectuado, através da conversão de prestações suplementares em capital, considera-se realizado em dinheiro, pois as prestações

suplementares têm sempre dinheiro por objecto (art. 210.º, 2, do CSC e entendimento do Instituto dos Registos e do Notariado).

Os arts. 7.º, 1, e 10.º Da Directiva 69/335/CEE, de 17.Jul.1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, de 10.Jun.1985, proíbem os Estados membros da introdução de impostos sobre as entradas de capital, relativamente às operações que em 01.Jul.1984 estivessem isentas (...), como era o caso de Portugal (regime legal anterior ao DL 322-B/2001, de 14/12, que instituiu a taxa de 0,4% (verba 26.3 da TGIS)).

Assim sendo, foi violada a Directiva atrás citada e, conseqüentemente, deverá a liquidação ser anulada e restituída à ... a importância paga de € 500.000,00, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais.

Posição – síntese da requerida (DGCI).

Não se pronunciou por escrito perante a questão de mérito.

Fundamentação do tribunal arbitral.

A matéria de facto relevante é a que está transcrita supra.

O direito aplicável aos factos proíbem os Estados membros da introdução de impostos sobre as entradas de capital, relativamente às operações que em 1984.07.01 estivessem isentas (...), como era o caso de Portugal (*regime legal anterior ao DL 322-B/2001, de 14/12, que instituiu a taxa de 0,4% (verba 26.3 da TGIS)*).

E a jurisprudência, comunitária e nacional, referenciada sufraga tal posição.

Pelo que é de concluir, em linha com a jurisprudência do TJCE e do STA, pela ilegalidade da liquidação, por violação da legislação aplicável – arts. 7.º, 1, e 10.º da DT 69/355/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, alterada pela DT 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985 -, pelo que se anula a

liquidação e se determina que a quantia paga seja devolvida à requerente nos termos legais.

C – Os juros indemnizatórios.

Peticona ainda a requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos legais e por força dos arts. 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios, pelo que se condena ainda a requerida (DGCI) no pagamento dos mesmos nos termos dos n.º 2 e 5 do art. 61.º do CPPT (*redacção do OE/2011 – Lei n.º 55-A/2010, de 31/12*) e à taxa apurada de acordo com o disposto n.º 4 do art. 43.º da LGT, a contar da data do pagamento indevido do imposto anulado.

Decisão.

1 - O tribunal é competente e as partes são legítimas.

2 - A liquidação e cobrança de imposto de selo (*verba 26.3 da TGIS*) no montante de € 50.000,00 efectuada pela Conservatória do Registo Comercial de Setúbal, correspondente a 0,4% do valor ao aumento de capital social de € 12.500.000,00, é ilegal por violação da Directiva 69/335/CEE, arts. 7.º, 1, e 10.º, alterada pela DT 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, pelo que se anula a liquidação e se determina que a quantia paga seja devolvida à requerente nos termos legais.

3 - São devidos juros indemnizatórios, pelo que se condena a requerida (DGCI) no pagamento dos mesmos nos termos dos n.º 2 e 5 do art. 61.º do CPPT (*redacção do OE/2011 – Lei n.º 55-A/2010, de 31/12*) e à taxa apurada de

acordo com o disposto n.º 4 do art. 43.º da LGT, a contar da data do pagamento indevido do imposto anulado.

4 - Fixo o valor da causa em € 50.000,00 (*arts. 2.º a 4.º do RCPAT e 97.º, 1, al. a), do CPPT*).

5. Fixo as custas no montante de € 2.142,00 (*dois mil, cento e quarenta e dois euros*) a cargo da requerida (DGCI).

Notifique.

Em 2011.11.10.

O juiz-árbitro,

Álvaro Caneira.