

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 12/ 2011-T**

**Tema: Imposto de Selo. Aumentos de capital.**

## **Processo n.º 12/2011-T**

### **Decisão arbitral**

#### **I. RELATÓRIO**

1. ..., SA, (adiante designado Requerente), pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., requereu, em 2 de novembro de 2011, a constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto no artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de imposto do selo, no montante de € 40 000,00, relativo a um aumento de capital, em numerário, formalizado por escritura pública em 10 de novembro de 2005, sendo Requerida a Direção Geral dos Impostos (doravante o “Aumento de Capital”).
2. Em 25 de março de 2008, a requerente impugnou judicialmente o referido ato de liquidação, nos termos do artigo 49.º do Código do Imposto do Selo (CIS) e artigo 99.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), processo que corre os seus termos sob o n.º ... no Tribunal Tributário de ....
3. Por terem decorrido mais de dois anos desde a apresentação da impugnação judicial junto do Tribunal Tributário de ... sem que tenha havido decisão, a Requerente solicitou, em 31 de outubro de 2011, ao abrigo do n.º 1 do artigo 30.º do RJAT, a submissão do processo ao tribunal arbitral.

4. No pedido, a requerente optou por não designar árbitro.
5. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitro singular o ora signatário, Amândio Silva.
6. A reunião prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT teve lugar no dia 28 de novembro de 2011, data a partir da qual se considera constituído, para todos os efeitos legais, o tribunal arbitral (cfr. ata de constituição do tribunal).
7. Nestes termos, o tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.
8. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

#### **Alegações da Requerente**

- 8.1 Em 10 de dezembro de 2005, a Requerente efetuou um reforço de capital social, mediante a entrada em numerário de € 10 000.000, 00 (dez milhões de euros), formalizada por escritura pública.
- 8.2 No âmbito da referida operação, foi liquidado pelo Notário ..., do Cartório Notarial sito na ..., o Imposto do Selo no montante de € 40 000,00.
- 8.3 *A requerente discorda de tal ato por considerar que a incidência do imposto do selo sobre as operações de aumento de capital é incompatível com as disposições de Direito Comunitário, mais concretamente, por violação da Diretiva Comunitária 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais.*

- 8.4 De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 7.º da Diretiva 69/335/CEE, “*Os Estados-membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com exceção das referidas no artigo 9.º, 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%.*”
- 8.5 Para o efeito, nos termos do artigo 3.º da Diretiva, “*os Estados-membros tomarão as medidas necessárias para darem cumprimento à presente diretiva o mais tardar até 1 de janeiro de 1986*”.
- 8.6 Ao nível nacional, a verba 26.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) anexa ao Código do Imposto do Selo consagrava, à data do Aumento de Capital, a aplicação de uma taxa de 0,4% ao “*aumento de capital de uma sociedade de capitais mediante a entrega 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.*”
- 8.7 Este enquadramento surgiu com a alteração ao Código do Imposto do Selo e à TGIS, operada pelo Decreto-Lei n.º 322-B/ 2001, de 14 de dezembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2002, que veio pôr termo à isenção anteriormente consagrada para as operações de aumento de capital na Tabela Geral do anterior Regulamento do Imposto do Selo, introduzida pelo artigo 145.º do Decreto-Lei n.º 154/84, de 16 de maio, que entrou em vigor em 21 e maio de 1984.
- 8.8 Ou seja, na data prevista no n.º 1 do artigo 7.º da Diretiva 69/335/CEE – 1 de julho de 1984 –, o Estado Português isentava as operações de reforço ou aumento de capital efetuadas em numerário.

8.9 *Na medida em que o Estado Português decidiu manter a isenção, em sede do Imposto do Selo, não poderia, posteriormente, como se veio a verificar, proceder à alteração do normativo jurídico nacional, retomando a tributação de tais operações, sob pena de violação da obrigação consignada no artigo 7.º n.º 1 da Diretiva 69/335/CEE.*

8.10 No sentido da violação da Diretiva 69/335/CEE decidiu o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no Acórdão de 21 de julho de 2007, proferido no âmbito do Processo C-336/05, onde se suscitou a questão da liquidação de Imposto do Selo numa operação de aumento de capital efetuada, em numerário, por um sujeito passivo português.

8.11 Em consequência deste acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) anulou a liquidação do Imposto do Selo emitida pelo Notário (Acórdão de 17 de outubro de 2007, Proc. 0255/05).

8.12 *Pelo exposto, a liquidação de imposto do selo no aumento de capital realizado em 10 de novembro de 2005 padece de vício de violação de lei e é, desse modo, anulável porquanto não observa as regras previstas na legislação comunitária, in casu, as normas consagradas nas Diretivas 69/335/CEE e 85/303/CEE.*

8.13 Deve, em conformidade proceder-se “à restituição do valor indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios...”

9. Por seu turno, a Requerida Direção Geral dos Impostos apresentou contestação, na qual, se defendeu, por exceção, nos seguintes termos:

**Alegações da Requerida: Da ilegitimidade processual da DGCI**

- 9.1 Segundo a Requerida, “A DGCI não liquidou, não cobrou, nem arrecadou o referido imposto, logo não foi parte na relação jurídico tributária subjacente aos presentes autos”.
- 9.2 A al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo estabelece que são sujeitos passivos do imposto, entre outros, os notários, aos quais compete a liquidação, nos termos do artigo 23.º do referido Código.
- 9.3 Os Cartórios Notariais são serviços externos da Direção Geral dos Registos e Notariado (ora, Instituto de Registos e Notariado, I.P., de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 127/2007, de 27 de abril).
- 9.4 Acresce ainda que as receitas liquidadas e pagas aos cartórios notariais respeitantes à operações compreendidas no n.º 26 da Tabela anexa ao referido Código do Imposto do Selo foram consignadas ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça (n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro), a quem compete a gestão unificada dos recursos financeiros do Ministério da Justiça.
- 9.5 Nos termos legais descritos, a liquidação e cobrança foram feitas pelo Cartório Notarial e o respetivo valor transferido ao cuidado do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça (adiante IGFPJ) por ser receita própria deste.
- 9.6 Contrariamente ao que acontece no processo judicial tributário em que o representante da fazenda pública representa toda a administração tributária – nos termos do artigo 1.º da Lei Geral Tributária (LGT), a administração tributária integra a Direção Geral dos Impostos, a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral da Informática e

Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, assim como as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos – *no processo arbitral apenas estão “vinculadas” às decisões do tribunal arbitral, de acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a DGCI e a DGAIEC.*

9.7 Do exposto decorre, além da ilegitimidade já referida, também uma exceção de incompetência do tribunal arbitral.

9.8 *Ao aceitar a relação processual como está atualmente configurada, o tribunal poderá:*

*- Declarar ilegal uma liquidação de imposto do selo (desrespeitando o princípio do contraditório porque o autor do ato não foi ouvido;*

*- Ordenar à DGCI (e não à Fazenda Pública ou à DGRN) que devolva o imposto do selo, acrescido de juros indemnizatórios, sem que este tenha feito parte da relação jurídico tributária subjacente, e sem que o imposto tenha feito parte da relação jurídico tributária subjacente, e sem que o imposto tenha alguma vez estado na sua esfera jurídica.*

*- Incorrer no vício de incompetência absoluta porque está a decidir uma questão que o legislador optou por manter nos tribunais administrativos e fiscais quando decidiu vincular apenas a DGCI e DGAIEC, mantendo as restantes entidades que integram a Administração Tributária fora do âmbito de vinculação.*

9.9 Assim, para além da ilegitimidade da DGCI, conclui-se que o tribunal arbitral não dispõe da competência necessária para decidir a questão que deriva da relação jurídico tributária subjacente.

9.10 A Requerente não se pronunciou sobre a questão de mérito.

10. A Requerente apresentou oposição escrita às exceções invocadas pela Requerida, pronunciando-se, por escrito, sobre as exceções invocadas pela Requerida na contestação, oposição admitida em obediência ao princípio do contraditório (al. a) do artigo 16.º do RJAT). Em síntese, a Requerente considerou o seguinte:

**Oposição escrita da Requerente às exceções invocadas pela Requerida**

10.1 Relativamente à exceção de ilegitimidade da DGCI, a Requerente não questiona a consignação das receitas deste imposto específico à DGCI, nos termos descritos na contestação, mas sublinha que, *quer a Lei Orgânica do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, IP (Decreto-Lei n.º 156/2011, de 11 de maio) quer a Lei Orgânica do Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, IP (Decreto-Lei n.º 128/2007, de 27 de abril), não consagram qualquer poder tributário próprio ao referido Instituto Público, (...) para além da atribuição de receitas próprias, por via da consignação que referimos.*

10.2 A consignação das receitas tributárias não se reflete nas vicissitudes dos atos tributários nem no procedimento tendentes à liquidação e cobrança do imposto. A consignação apenas determina quem é o destinatário final da receita, após a sua entrada nos cofres públicos.

10.3 *Pelo que a Direção Geral de Impostos (...) é o órgão a quem cabe gerir e administrar o Imposto do Selo e, por conseguinte, a quem cabe assumir o papel de “sujeito ativo” na relação jurídica tributária para todos os efeitos legais.*

10.4 Tal decorre, aliás, das competências expressamente atribuídas à DGCI pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que revogou o Decreto-Lei n.º 81/2007, de 29 de março, e procedeu à aprovação da estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, integrando num só organismo a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais

sobre o Consumo e a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

10.5 Nos termos do artigo 2.º, alíneas a) e c) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a Direção-Geral dos Impostos tem como missão e atribuições, entre outras, a de administrar os impostos (sobre o rendimento, o património e o consumo), bem como os outros tributos que lhe forem atribuídos por lei, exercer a ação de inspeção tributária e exercer a ação de justiça tributária, assegurando a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais. Em conformidade, compete-lhe para além de liquidar o imposto quando o sujeito passivo (incluindo notários e conservadores) o tenham omitido, restituir o imposto indevidamente cobrado e apreciar reclamações ou pedidos de revisão.

*10.6 Verifica-se, assim, que a Direção-Geral dos Impostos é o sujeito passivo nesta relação jurídica tributária – na medida em que quer o Ministério da Justiça, quer o próprio Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, IP, não dispõe de competências e atribuições no que concerne à administração e controlo dos impostos – e, como tal, é parte legítima no presente processo arbitral, nos termos do disposto no artigo 1.º e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março que operou a sua vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais.*

10.7 Relativamente à exceção de incompetência, a Requerente conclui que, sendo a Requerida parte legítima na ação – por se tratar da entidade que tem competência para administrar e fiscalizar os impostos – e estando a matéria controvertida incluída nas competências dos tribunais arbitrais em matéria tributária, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o presente tribunal é competente para a apreciação do caso.

10.8 Remete, também, para o decidido, no processo arbitral n.º 2/2011-T, datado de 10 de novembro, nomeadamente no que respeita às exceções de incompetência do tribunal arbitral e ilegitimidade da DGCI.

11. No dia 3 de fevereiro, teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo as partes declarado não terem qualquer sugestão no que respeita à tramitação processual.
12. Em relação às exceções invocadas, o representante legal da Requerida confirmou tudo o que havia alegado em sede de contestação.
13. A representante da Requerente deu como reproduzido todo o peticionado no correspondente pedido de constituição do Tribunal Arbitral, tendo apresentado um pedido, a título subsidiário, de intervenção principal do Instituto do Registo e Notariado, I.P.. As partes prescindiram da realização de alegações orais.

Cumpre, agora, proferir decisão.

## **II. DECISÃO**

### **1. Matéria de facto relevante**

- 1.1 A assembleia geral da sociedade ..., SA, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., deliberou, em 11 de outubro de 2005, aumentar o seu capital social de vinte milhões de euros para trinta milhões de euros, na modalidade de novas entradas em dinheiro, no valor de dez milhões de euros.
- 1.2 No dia 10 de novembro de 2005, a sociedade formalizou, por escritura pública, junto do Notário ..., com Cartório Notarial sito na ..., o referido Aumento de Capital.

- 1.3 Pela operação de Aumento de Capital, o Notário liquidou imposto do selo no valor de € 40 000, 00 correspondente a 0.4% do valor do Aumento de Capital (verba 26.3 da TGIS).
- 1.4 Em 25 de março de 2008, a ora Requerente impugnou judicialmente a liquidação do imposto do selo junto do Tribunal Tributário de ... - Proc. n.º ...
- 1.5 Desde a data de propositura da impugnação judicial decorreram mais de dois anos, sem que tenha sido proferida sentença.

## 2. Questões a apreciar

- A) Das exceções: (i) de competência do tribunal arbitral e (ii) ilegitimidade processual da DGCI;
- B) Do pedido da Requerente, a título subsidiário, de intervenção principal do IRN, IP.
- C) Do Mérito: era devido ou não imposto do selo sobre o Aumento de Capital realizado pela ora Requerente?

### A) DAS EXCEPÇÕES

#### *Da competência do tribunal arbitral*

- 2.1 Conforme se referiu supra, a requerida, na contestação, excepciona a incompetência do tribunal arbitral na medida em que considera que, não sendo a DGCI<sup>1</sup> parte da relação jurídico-tributária, o tribunal arbitral não tem competência para se pronunciar sobre a relação tributária subjudice.

---

<sup>1</sup> Todas as referências no processo à Direção Geral dos Impostos (DGCI) consideram-se como feitas à Autoridade Tributária e Aduaneira (conforme resulta da al. b) do n.º 2 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro).

- 2.2 Acrescenta ainda a Requerida que o imposto liquidado é uma receita consignada ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, entidade que não está submetida à jurisdição arbitral.
- 2.3 Os fundamentos da exceção de incompetência e da exceção de ilegitimidade estão diretamente relacionados com a definição dos titulares da relação jurídico tributária da qual resultou a liquidação e cobrança do imposto, nomeadamente, a alegação de que a DGCJ não é parte dessa relação.
- 2.4 Assim, cumpre verificar quem são efetivamente os sujeitos da relação jurídico-tributária, em particular, se o facto de a liquidação e cobrança do imposto do selo terem sido realizadas pelo Notário e, simultaneamente, a receita ter sido consignada ao IGFPJ, constitui ou confirma a DGRN como sujeito ativo do imposto. Vejamos.

#### Da relação jurídico tributária

- 2.5 A titularidade da relação jurídico-fiscal, à semelhança de outras normas de incidência pessoal ou subjetiva, está sujeita ao princípio de legalidade fiscal na sua dimensão de reserva material da lei (conforme artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa), pelo que é a lei que expressamente regula estas matérias.
- 2.6 Sobre esta matéria, referindo-se ao Imposto do Selo, considera o STA: *O princípio da legalidade administrativa, sob a forma de reserva de lei formal (lei ou decreto-lei), consagrado pela Constituição, quanto à liquidação dos impostos, não exige que seja a Administração quem deva proceder à liquidação, bem o podendo ser o particular e traduzir-se, não num ato administrativo, mas num simples ato de cálculo do imposto.* (Acórdão do S.T.A. de 28/02/96, Rec. n.º 17124, in *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 414, p. 724).
- 2.7 Em conformidade, o legislador reafirmou no artigo 8.º da Lei Geral Tributária que estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a “*incidência, a taxa, os benefícios*

*fiscais, as garantias do contribuinte, os crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais”.*

- 2.8 Deste modo, a definição dos sujeitos da relação jurídico-fiscal deve, por imperativo constitucional, decorrer expressamente da lei. Vejamos.
- 2.9 Nos termos do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, *o imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.*
- 2.10 Em sede de incidência subjetiva, o n.º 1 do artigo 2.º determina que *são sujeitos passivos os notários, conservadores dos registos civil, comercial, predial e de outros bens sujeitos a registo, outras entidades públicas, incluindo os estabelecimentos e organismos do Estado, bem como todas as entidades ou profissionais que autentiquem os documentos particulares, relativamente aos atos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes, ressalvadas as exceções previstas na parte final do mesmo artigo.*
- 2.11 No n.º 1 do artigo 23.º refere-se que *“a liquidação do imposto compete aos sujeitos passivos referidos nos n.ºs 1 e 3 do artigo 2.º”.*
- 2.12 O sujeito passivo é, conforme estipula o n.º 3 do artigo 18.º da LGT, *a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.*
- 2.13 Com o objetivo de agilizar e facilitar a gestão e administração da liquidação e cobrança do imposto, o legislador tem, na definição e estrutura dos impostos, separado conceptualmente o contribuinte do devedor do imposto e/ou do sujeito passivo.

- 2.14 Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2010, 6.<sup>a</sup> Ed., p. 254-256, define contribuinte como “a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto do facto ou o facto gerador do imposto, isto é, o titular da manifestação da capacidade contributiva (...)”;
- 2.15 Por outro lado, o devedor do imposto “é um sujeito passivo qualificado ou o sujeito passivo que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação de imposto, isto é, a prestação ou prestações em que o imposto se concretiza (...). Além do devedor principal, este conceito abrange também os chamados “devedores indiretos, derivados ou acessórios, aos quais o Fisco exige excecionalmente ou em segunda linha o crédito fiscal. (...)”
- 2.16 Por último, “o sujeito passivo da relação fiscal é toda e qualquer pessoa singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias”.
- 2.17 É pois de fácil apreensão a distinção entre os conceitos acima definidos, percebendo-se claramente que muitas vezes o devedor do imposto não é o respetivo sujeito passivo, como decorre, por exemplo, com a mecânica das taxas liberatórias do artigo 71.º do CIRS ou o caso paradigmático das sociedades de transparência fiscal.
- 2.18 “O caso do imposto do selo é ainda mais singular (...), salienta FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 2011, 4.<sup>a</sup> Ed., p. 270, “ (...) porque a lei define que os sujeitos passivos são aqueles a quem a lei atribui a obrigação de liquidar e pagar o imposto ao Estado (artigo 2.º do CIS) mas impõe a repercussão legal ao dizer que o encargo do imposto é da entidade com interesse económico na realidade tributária (artigo 3.º) que, normalmente, não coincide com o sujeito passivo.”

- 2.19 .Ou seja, tal como no caso concreto sob análise, o sujeito passivo (o notário) liquida e cobra o imposto do selo mas repercutindo-o na entidade com interesse económico na realidade tributária (ora Requerente), nos termos do artigo 3.º do CIS.
- 2.20 É, todavia, importante sublinhar que o repercutido (a ora Requerente) não é sujeito passivo do imposto (al. a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT).
- 2.21 *A exclusão do terceiro repercutido do âmbito da noção de sujeito passivo tem larga consagração na doutrina (vd., DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVESLEITE DE CAMPOS, ob. cit., 2.ª ed., Coimbra, 2000, Parte II, A obrigação tributária). Entre ele e o sujeito ativo não existe vínculo jurídico, no sentido de que o repercutido não é devedor do sujeito ativo. A sua obrigação não nasce da realização do facto tributário, mas sim da realização de um facto ao qual a lei liga o direito do sujeito passivo de repercutir e a correlativa obrigação do repercutido de reembolsar o sujeito passivo quando este exerça o seu direito (DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2003, p. 117).*
- 2.22 Enquanto entidade a quem for repercutido o imposto, e ainda que não seja parte da relação jurídico-tributária, a ora Requerente pode, para defesa dos seus interesses, apresentar “*reclamação, recurso ou impugnação, nos termos das leis tributárias*” (conforme resulta expressamente da parte final da al. a) do n.º 4 do artigo 18.º da LGT).
- 2.23 Em conclusão, o sujeito passivo do imposto é, nos termos do, n.º 1 do artigo 2.º do CIS, o notário que, nesta qualidade, liquida e cobra o imposto.
- 2.24. Definido e enquadrado o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cumpre definir o correspondente sujeito ativo.

2.25 A titularidade ativa da relação jurídica comporta, segundo a doutrina, várias situações: *o poder tributário*, a *competência tributária*, a *capacidade tributária (ativa)* e a *titularidade da receita fiscal* (CASALTA NABAIS, *Idem*, pp. 250-252), a saber:

- (i) *o poder tributário consubstancia-se no poder conferido constitucionalmente ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou “invenção” dos impostos (...);*
- (ii) *a competência tributária diz respeito à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, uma competência que tradicionalmente cabia à administração fiscal mas que, hoje, em dia se divide entre a administração fiscal e os particulares (...);*
- (iii) *a capacidade tributária ativa traduz a qualidade de sujeito ativo da relação de crédito em que a relação fiscal se consubstancia. Consiste, por isso, na titularidade do crédito do imposto e demais direitos tributários, uma qualidade que é inerente à personalidade tributária ativa ou suscetibilidade de ser sujeito ativo da relação jurídica tributária e que cabe aos credores tributários, entre os quais se destaca, pelo seu significado e importância, o credor do imposto (artigo 15.º da LGT).*
- (iv) *Titularidade da receita dos impostos, uma situação que se verifica naqueles casos em que por imposição constitucional ou legal, as receitas proporcionadas por certos impostos estejam subjetivamente consignadas a determinados entes públicos que não tenham todas ou algumas das outras titularidades fiscais ativas.*

2.26 Torna-se pois evidente que a definição de sujeito ativo da relação tributária prevista no artigo 18.º n.º 1 é da LGT é restritiva e corresponde apenas à definição acima descrita de “*titular da capacidade tributária ativa*”: *O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.*

- 2.27 O Código do Imposto do Selo – à semelhança, aliás, dos principais códigos fiscais (CIRC, CIRS, CIVA, etc.) – não define expressamente o sujeito ativo das relações fiscais que se consubstanciam no artigo 1.º do CIS.
- 2.28 Ainda assim, e atendendo às várias aceções doutrinárias do conceito de sujeito ativo, podemos afirmar, desde já, que o legislador não atribuiu à DGRN<sup>2</sup> – no CIS, lei orgânica do Ministério da Justiça, ou diploma avulso - a competência para a criação, liquidação e cobrança do imposto ou titularidade do crédito (capacidade tributária).
- 2.29 Pelo contrário, a título de exemplo, as normas procedimentais e de garantias previstas no CIS, atribuem, o poder de devolução do imposto indevidamente cobrado a requerimento dos interessados ao Ministro das Finanças (artigo 50.º do CIS<sup>3</sup>) ou o cumprimento das obrigações acessórias e de prestação de informação perante a DGCI (artigo 52.º).
- 2.30 Resta, por fim, aferir se a consignação da receita do imposto constitui fundamento para a qualificação da DGRN como sujeito ativo da relação tributária.
- 2.31 A consignação de receitas consiste na afetação de determinada receita a uma despesa<sup>4</sup> e constitui uma exceção ao denominado *princípio da não consignação*, em matéria de finanças públicas. Diz-nos ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Lisboa, 1998, p. 127, “*Da regra de universalidade, conjugada com a da unidade, resulta ainda outra norma fundamental em matéria de orçamento: a de que não poderá afetar-se ou consignar-se o produto de receitas à cobertura de determinadas despesas (não consignação)*” O princípio da não consignação “*surgiu como reação ao tipo de Administração Pública tradicional em que cada serviço ou ministério constituía um mundo à parte, com receitas e despesas próprias*”

<sup>2</sup> Com a publicação do Decreto-Lei n.º 206/2006, de 27 de outubro, a DGRN foi reestruturada e passou a designar-se Instituto dos Registos e Notariado, I.P..

<sup>3</sup> Revogado pelo artigo 131.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

<sup>4</sup> Sobre o enquadramento constitucional da consignação de receitas, vide Acórdão n.º 452/87, do Tribunal Constitucional.

(ANTÓNIO L. DE SOUSA FRANCO, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. 1, 4.<sup>a</sup> Ed., 9.<sup>a</sup> Reimpressão, 2002, pp. 354-355).

- 2.32 *A contrario*, como se disse, haverá consignação de receitas quando as receitas de determinados impostos são consignadas a determinadas entidades públicas. A consignação de receitas só é admitida nas situações previstas no n.º 2 artigo 7.º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, alterada pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, e pelas Leis n.ºs 23/2003, de 2 de julho, e 48/2004, de 24 de agosto<sup>5</sup>).
- 2.33 Com se trata de uma regra de natureza orçamental, a consignação de receitas não qualifica ou integra a relação tributária subjacente à liquidação e cobrança do imposto. Em regra, a consignação é anterior à coleta do imposto e depende da sua efetiva cobrança. Como refere CASALTA NABAIS, *Idem*, p. 252, “*Em rigor, a titularidade das receitas fiscais não se integra na relação jurídica fiscal, antes constitui uma relação de crédito de direito financeiro, constituída a jusante daquela entre a entidade pública que tem a seu cargo a administração dos impostos e o titular constitucional ou legal dessas receitas.*”
- 2.34 Assim, também, por força da titularidade da receita, não pode a DGRN ser qualificada como sujeito ativo da relação fiscal<sup>6</sup>.
- 2.35 Atendendo ao conceito de sujeito ativo, nomeadamente, nas suas aceções de *competência tributária* e *capacidade tributária*, somos forçados a concluir que a DGCI é, por expressa consagração legal, o sujeito ativo da relação tributária.
- 2.36 Com efeito, compete à DGCI, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 81/2007, de 29 de março, *administrar os impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, bem como administrar outros tributos que lhe forem*

<sup>5</sup> Entretanto alterada ainda pelas Leis 48/2010, de 19 de outubro e 52/2011, de 13 de outubro.

<sup>6</sup> Tanto assim é que, com a “criação” do IRN, I.P., pelo Decreto-Lei n.º 206/2006, de 27 de agosto, as receitas mantiveram-se consignadas ao IGFIJ, I.P..

*atribuídos por lei, de acordo com as políticas definidas pelo Governo em matéria tributária. Para tal, o n.º 2 do artigo 2.º define as suas atribuições:*

- a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos que lhe incumbe administrar;*
- b) Exercer a ação de inspeção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e a evasão fiscais;*
- c) Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;*
- d) Executar acordos e convenções internacionais em matéria tributária, nomeadamente os destinados a evitar a dupla tributação, bem como cooperar com as administrações tributárias de outros Estados e participar nos trabalhos de organismos internacionais especializados no domínio da fiscalidade;*
- e) Informar os particulares sobre as respetivas obrigações fiscais e apoiá-los no cumprimento das mesmas;*
- f) Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as atribuições que prossegue e contribuir para a melhoria da eficácia do sistema fiscal, propondo as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas;*
- g) Arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de outras pessoas coletivas de direito público que lhe sejam atribuídas por lei.*

2.37 Fixada a relação jurídica e seus sujeitos, estamos em condições de nos pronunciarmos sobre a alegada incompetência do tribunal arbitral.

2.38 Nos termos do artigo 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

2.39 Em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT – que determina que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das finanças e da justiça – a DGCI e DGAIEC, com a

publicação da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ficaram vinculadas à jurisdição arbitral.

2.40 Assim, tratando o pedido da declaração de ilegalidade do ato de liquidação de um tributo em que a DGCI é o sujeito ativo da relação fiscal, conclui-se que o tribunal arbitral é competente.

### **Da ilegitimidade processual da DGCI**

2.41 No que respeita à exceção de ilegitimidade processual da DGCI, remetemos para o supra disposto quanto à titularidade da relação fiscal controvertida, de que resulta claro que, no âmbito da relação jurídico-tributária *subjudice*, o sujeito ativo é a DGCI, o sujeito passivo o notário e a Requerente a titular do interesse económico.

2.42 Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT, têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegidos.

2.43 Nos processos judiciais tributários ou processos de execução fiscal, o representante da Fazenda Pública representa a administração tributária (artigo 15.º do CPPT).

2.44 Ora, integram a administração tributária, a Direção-Geral dos Impostos, a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais (artigo 1.º da LGT).

2.45 Pelo exposto, a DGCI é parte legítima no processo, pelo que improcede também a exceção invocada.

**B) DO PEDIDO DA REQUERENTE, A TÍTULO SUBSIDIÁRIO, DE INTERVENÇÃO PRINCIPAL DO IRN, I.P.**

2.46 Atento à decisão tomada quanto às exceções, não se conhece o pedido, apresentado pela Requerente, de intervenção principal do IRN, I.P., porque feito a título subsidiário.

**C) DO MÉRITO DA CAUSA**

2.47 Cabe, agora, decidir se é devido imposto do selo sobre o valor do Aumento de Capital realizada pela Requerente (vide *Matéria de Facto Relevante*).

2.48 O n.º 1 do artigo 7.º da Diretiva 69/335/CEE, “*Os Estados-membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com exceção das referidas no artigo 9.º, 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%.*”

2.49 O artigo 3.º determinava ainda que “*os Estados-membros tomarão as medidas necessárias para darem cumprimento à presente diretiva o mais tardar até 1 de janeiro de 1986*”.

2.50 À data de 1 de janeiro de 1984, o nosso país isentava de imposto do selo as operações de reforço ou aumento de capital efetuadas em numerário.

2.51 Contudo, por força da alteração ao Código do Imposto do Selo e à TGIS, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 322-B/ 2001, de 14 de dezembro, à data do Aumento de Capital, a verba 26.3 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) anexa ao Código do Imposto do Selo consagrava a aplicação de uma taxa de 0,4% ao *“Aumento de capital de uma sociedade de capitais mediante a entrega 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”*.

2.52 Sobre o “retrocesso” da legislação nacional no que respeita à adoção do previsto no n.º 1 do artigo 7.º da Diretiva 69/335/CEE, pronunciou-se, em primeiro lugar, o TJCE, no âmbito de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo STA, Acórdão de 21 de Junho de 2007, Proc. C-366/05 (disponível em <http://eur-lex.europa.eu>), que, em síntese, considerou:

*1.O artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redação dada pela Diretiva 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 ato de adesão deste Estado ou noutra ato comunitário, a isenção obrigatória prevista nesta disposição vale para todas as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação desta diretiva 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 Diretiva 69/335*

*pela Diretiva 85/303, de modo que a única versão da Diretiva 69/335 aplicável a esse Estado-membro é a que resulta da Diretiva 85/303.*

*A data de 1 de julho de 1984, que foi adotada 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 ato de adesão ou noutra ato 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, n.º 1, e 10.º da Diretiva 69/335, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redação dada pela Diretiva 85/303, proíbem a introdução, depois de 1 de Janeiro de 1986, de um imposto de selo sobre uma operação de aumento do capital social abrangida pelo âmbito de aplicação desta diretiva que, em 1 de julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional.*

2.53 Em decorrência da decisão do TJCE, o STA, em acórdão de 17 de outubro de 2007, Proc. 225/05, disponível no sítio [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), pronunciou-se nos seguintes termos:

*Como é sabido, a legislação comunitária sobrepõe-se à legislação nacional.*

*A legislação da República Portuguesa relativa à tributação das sociedades de capitais (Tabela Geral do Imposto de Selo, anexa ao Código do Imposto de Selo), na redação dada pelo Decreto-Lei n. 257/81, de 1 de setembro de 1981, sujeitava as operações de reforço ou de aumento do capital das sociedades de capitais a um imposto, designado “imposto de selo”, de 1 % do montante em causa.*

*O Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de maio de 1984, entrado em vigor em 21 de maio de 1984, introduziu uma derrogação a favor das operações de aumento do capital social, efetuadas em numerário, prevendo a sua isenção do imposto de selo.*

*Por último, o Decreto-Lei n. 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2002, reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais efetuadas através de entradas de bens de qualquer natureza, a uma taxa de 0,40% do valor real dos bens entregues ou a entregar pelos sócios.*

*A República Portuguesa aderiu às Comunidades Europeias em 1 de janeiro de 1986. Pois bem.*

*Tendo em conta a legislação nacional, conjugada com as Diretivas Comunitárias, fácil é concluir que a norma nacional, com base na qual foi efetuada a liquidação impugnada, é desconforme ao direito comunitário.*

*Na verdade, e como se vê do acima exposto, à data de 1 de Julho de 1984, a operação de aumento de capital social estava isenta de imposto de selo – vide Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de maio de 1984.*

*Logo, o Decreto-Lei n. 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2002, e que reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais efetuadas através de entradas de bens de qualquer natureza, a uma taxa de 0,40% do valor real dos bens entregues ou a entregar pelos sócios, viola Diretiva Comunitária, como resulta do Acórdão, já citado, do TJCE.*

*Isto significa que, como dissemos, a norma que permitiu a tributação em imposto de selo do aumento de capital viola Diretiva Comunitária.*

2.54 Em linha com a jurisprudência citada, fazemos referência ainda à decisão do CAAD, de 10 de novembro de 2011, no âmbito do Proc. n.º 2/2011.

### **3. Decisão**

A matéria de facto é a que esta transcrita supra.

O tribunal é competente e as partes são legítimas.

O artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335/CEE, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redação dada pela Diretiva 85/303/CEE proíbe os Estados-membros de introduzirem impostos sobre as operações que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas, como era o caso de Portugal.

Assim, conclui-se, em linha com a jurisprudência citada, pela ilegalidade da liquidação e cobrança do imposto de selo (verba 26.3 TGIS), no montante de € 40 000, 00 efetuadas pelo Notário ..., correspondente a 0,4% do valor do aumento de capital social de € 10 000 000, 00 por violação do n.º 1 do artigo 7.º da Diretiva 69/335/CEE, alterada pela Diretiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de junho de 1985, pelo que se anula a liquidação e se determina que a quantia seja devolvida à requerente nos termos legais.

Condena-se ainda a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos n.ºs 2 e 5 do artigo 61.º do CPPT e à taxa apurada de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT, a contar da data de pagamento indevido do imposto anulado.

Fixo o valor da causa em € 40 000,00 (artigos 2.º a 4.º do RCPAT e 97.º n.º 1 al. a) do CPPT).

Fixo as custas no montante de € 2 142,00 a cargo da Requerida (DGCI).

Notifique.

27 de fevereiro de 2012,

O juiz-arbitro

(Amândio Silva)