

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 137/2012-T

Tema: IS – Verba 26.3 TGIS – Aumento de capital

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

(DL n.º 10/2011, de 20/01)

Processo n.º 137/2012-T

Requerente: A..., S.A.,

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Juiz Conselheiro Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro presidente), Dr. Lino França e Dr. José Coutinho Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de Fevereiro de 2013, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1 Em 03.12.2012, a sociedade A..., S.A., Pessoa Colectiva n.º ..., com sede na ..., ... (doravante designada como “Requerente”), requereu a constituição e decisão

arbitral, nos termos dos artigos 10º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1, e 95º nº 2 d) da LGT.

1.2 Esse pedido foi apresentado na sequência de despacho, de 06.08.2012, da Exma. Subdirectora Geral dos Impostos, que indeferiu pedido de restituição de Imposto de Selo (IS) liquidado nos termos da verba 26.3 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS) – pedido de restituição, este, apresentado pela Requerente em 28.03.2008, ao abrigo do artigo 50º do Código do Imposto de Selo (CIS) então em vigor.

1.3 O pedido de constituição e decisão arbitral tem por objecto a anulação do referido despacho de indeferimento de pedido de restituição de IS, bem como o reembolso, acrescido de juros indemnizatórios, do total de IS pago, Euro 203.796,00, com fundamento em ilegalidade daquele acto tributário de indeferimento e das respectivas liquidações de IS.

1.4 Aquele valor reporta-se a IS suportado em quatro aumentos de capital, ocorridos entre 15.12.2004 e 29.11.2006, realizados mediante a conversão em capital social de créditos resultantes de prestações acessórias.

1.5 Para fundamentar esse pedido, alegou a Requerente que o Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 (Acórdão “Optimus – Telecomunicações, SA”), decidiu que a verba 26.3 da TGIS violava o Direito Comunitário, em especial o disposto nos artigos 7º e 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985.

1.6 Alegou ainda a Requerente que aquelas prestações acessórias teriam a *“natureza de prestações suplementares, que haviam sido efectuadas em dinheiro pelos seus Accionistas”*, pelo que, para além de outras razões, os referidos aumentos de capital teriam de ser considerados realizados em dinheiro.

1.7 Invocou também o primado do direito comunitário em relação ao direito interno, consagrado no artigo 8º da CRP e em Jurisprudência Comunitária, do TJUE, que enumerou.

1.8 Alegou que as operações de aumento de capital, em Portugal, estavam isentas de IS desde 1991, nos termos do DL nº 223/91, de 18/6, sendo que, no caso específico dos aumentos de capital em dinheiro, a isenção de IS remontava a Maio de 1984 (nos termos do DL nº 154/84, de 16/5).

1.9 Alegou que, com a entrada em vigor do DL nº 322-B/2001, de 14/12, *“passou a estar prevista norma de incidência de IS sobre operações de aumento de capital”*, a qual seria violadora do sobredito artigo 7º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, conforme entendimento preconizado no sobredito Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 – já que, se as operações de aumento de capital estavam isentas de tributação em 01.07.1984, à luz da lei nacional então vigente, Portugal não poderia *“introduzir, posteriormente, um imposto sobre as referidas operações”*.

1.10 Finalmente, considerou a Requerente que, ainda que se considere que os aumentos de capital em questão terão sido realizados em espécie, subsistiria sempre a ilegalidade das liquidações de IS em questão - dado que as operações de aumento de capital estavam isentas de IS desde 1991, em virtude da aprovação do sobredito DL 223/91, de 18/6, e o espírito da sobredita Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, conforme explanado no referido Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05, visa “(...) *desde a sua versão inicial (...) a supressão de todos os outros impostos indirectos com as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital ou o imposto de selo*”.

1.11 A Requerida apresentou Resposta em 12.03.2013, cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

1.12 Nessa Resposta, a Requerida, para além de arguir a excepção da ilegitimidade processual passiva da Requerida e consequente incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, invocou que os referidos aumentos de capital foram realizados em espécie, e não em dinheiro - colocando ainda em causa a qualificação de “prestações suplementares” conferida pela Requerente às prestações acessórias em questão, arguindo a Requerida que prestações acessórias e prestações suplementares são figuras jurídicas distintas.

1.13 Para além disso, invocou a Requerida que, à data dos factos, os aumentos de capital estavam sujeitos a IS por força da verba 26.3 da TGIS, na redacção dada pelo DL nº

322-B/2001, de 14/12, a qual estipulava “26.3- *Aumento do 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%*”.

1.14 Invocou ainda a Requerida que, posteriormente, com a entrada em vigor da Lei nº 67-A/2007, de 31/12, aquela verba foi objecto de alteração “*decorrente da então recente jurisprudência do TJUE*”, passando a ter a seguinte redacção: “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%*” – assim retirando da sujeição a IS os aumentos de capital social quando realizados em dinheiro.

1.15 Segundo a Requerida, o TJUE, no sobredito Acórdão, concluiu que a isenção prevista no artigo 7º, nº 1, da Directiva nº 69/335/CEE, na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, aplica-se a todas as situações, subsumíveis naquela Directiva, que, em 01.07.1984, estivessem isentas ou sujeitas a tributação reduzida por força das normas nacionais do Estado Português.

1.16 Estando os aumentos de capital social realizados mediante entradas em numerário, no ordenamento jurídico português, à data de 01.07.1984, isentos de IS, daí concluiu o TJUE, segundo a Requerida, que a reintrodução, após 01.01.1986, de um imposto com aquelas características, seria contrária às referidas Directivas.

1.17 Daí extrai a Requerida que as operações de aumento de capitais *in casu*, porque não realizadas mediante entradas em dinheiro, mas sim mediante entradas em espécie, estão abrangidas pela incidência da verba 26.3 da TGIS, não sendo abrangidas pelo entendimento preconizado no sobredito Acórdão do TJUE.

1.18 Em 15.03.2013, a Requerida juntou o processo administrativo que está subjacente aos actos tributários em questão.

1.19 Em 20.03.2013, a Requerente exerceu o seu direito ao contraditório sobre a sobredita excepção da ilegitimidade processual passiva e consequente incompetência absoluta arguida pela Requerida.

1.20 Na parte que aqui releva, estipulou aquele Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 (Acórdão “Optimus – Telecomunicações, SA”), relativo a “*Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Directiva 69/335/CEE, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE – Artigo 7.º, n.º 1 – Imposto sobre as entradas de capital – Isenção – Condições – Situação em 1 de Julho de 1984*”, que “1) No

caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, na falta de disposições derogatórias no acto de adesão deste Estado ou noutro acto comunitário, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que 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%. 2) No caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, n.º 1, e 10.º da Directiva 69/335, na redacção dada pela Directiva 85/303, proibem 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 directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional.”.

1.21 Em 11.04.2013, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 18º do DL nº 10/2011, de 20/1, no âmbito da qual, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 daquele preceito, foi proferido o seguinte Despacho: “*Afigura-se ao Tribunal estar desenhada neste processo uma questão de in/compatibilidade na norma de incidência tributária aplicada com o direito comunitário, nomeadamente os artigos 4º, nº 1, alínea c) da Directiva do Conselho nº 69/335/CEE e 7º,*

n.º 1, da mesma diretiva, mas na versão dada pela Diretiva do Conselho n.º 85/303/CEE, sendo que a interpretação dada pelo acórdão do Tribunal das Comunidades de 22 de junho de 2007, no processo C-366-05, Caso Optimus Telecomunicações, S.A. sobre aqueles preceitos comunitários não é diretamente transponível para a situação em concreta dos autos, pois enquanto no caso analisado o reforço de capital foi efetuado em numerário, neste caso estamos perante uma simples conversão de créditos dos sócios sobre a empresa em capital social. Deste modo e dando expressão ao princípio da cooperação aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários, constante da alínea f) d artigo 16.º do RJAT, notificam-se as partes para no prazo de 15 dias formularem pedido de reenvio ao Tribunal de Justiça das Comunidades, nos termos do artigo 267.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Por poder interessar à apreciação da questão de compatibilidade, o apuramento dos encargos correspondentes a emolumentos devidos pelo registo comercial ou pela intervenção notarial dos atos referentes ao aumento de capital ao Tribunal de Justiça das Comunidades, notifica-se a Requerente para no prazo de 10 dias juntar ao processo requerimento em que identifique e quantifique esses encargos com emolumentos notariais e registrais, juntando os respetivos documentos”.

1.22 Na sequência deste Despacho, a Requerente, em 26.04.2013, juntou os “documentos comprovativos das despesas incorridas com os aumentos de capitais e respectiva quantificação”, que foram notificados à Requerida.

1.23 Em 31.05.2013, foi proferido Acórdão de reenvio prejudicial ao TJUE, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do TFUE, tendo sido submetido ao TJUE a seguinte

questão: “Os artigos 4º nº 1 c) e nº 2 a), 7º nº 1 e 10º a) da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), opõem-se a uma legislação nacional, como a do DL nº 322-B/2001, de 14 de Dezembro, que passou a sujeitar a IS os aumentos de capital social de sociedades de capitais efectuados por meio de conversão, em capital social, de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente feitas à sociedade, mesmo que estas prestações acessórias tenham sido feitas em dinheiro, tendo em conta que, à data de 01.07.1984, a legislação nacional sujeitava aqueles aumentos de capital, realizados daquele modo, a IS, à taxa de 2%, e que, à mesma data, isentava de IS os aumentos de capital realizados em dinheiro ?”.

1.24 No mesmo Acórdão de 31.05.2013 foi decidido suspender a presente Instância.

1.25 Antecipando as dúvidas que pudessem eventualmente surgir sobre a admissibilidade legal e competência do TJUE para conhecer do pedido de reenvio prejudicial formulado pelo Tribunal Arbitral, por Acórdão de 17.06.2013 foi aquele anterior Acórdão de 31.05.2013 aclarado no sentido de reforçar a admissibilidade legal da apresentação de pedido de reenvio prejudicial junto do TJUE, ao abrigo do artigo 267º do TJUE, por parte do Tribunal Arbitral Tributário.

1.26 Cumprida a respectiva tramitação na esfera do TJUE, por Acórdão do TJUE de 12.06.2014, Processo C-377/13, aquele Tribunal, para além de se declarar competente

para conhecer do pedido de reenvio prejudicial, declarou que *“Os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 7.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme alterada pela Diretiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro reintroduza um imposto sobre as entradas de capital relativamente a operações de aumento de capital social abrangidas pela primeira destas disposições, que estavam sujeitas a esse imposto em 1 de julho de 1984, mas que foram, em seguida, dele isentadas.”*

1.27 Atenta a impossibilidade superveniente do Exmo. Senhor Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues em manter-se como árbitro-presidente nos presentes autos, em 11.07.2014 foi o mesmo substituído pelo Exmo. Senhor Conselheiro Dr. Jorge Lopes de Sousa.

1.28 Por despacho de 28.07.2014, foi declarada, ao abrigo do artigo 276º nº 1 c) do CPC, a cessação da suspensão da presente Instância, por entretanto ter cessado o motivo que a justificou.

2. SANEAMENTO

Como se disse, a Requerida excepcionou a ilegitimidade processual passiva e consequente incompetência absoluta do Tribunal Arbitral.

Para o efeito, sustentou a Requerida que não foi a AT quem fez as liquidações de IS, mas outrossim o Notário, que é sujeito passivo de IS nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS e tem competência para a respectiva liquidação, nos termos do artigo 23.º do mesmo CIS. Invocou ainda que o IS constitui receita própria consignada ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça (IGFPJ), a quem compete a gestão dos recursos financeiros do Ministério da Justiça. Considerando ser parte processual passiva legítima entidade não vinculada ao presente Tribunal Arbitral, entendeu a Requerida que se verifica a incompetência absoluta do Tribunal Arbitral para conhecer dos pedidos formulados nestes autos, salientando que, na eventualidade deste Tribunal Arbitral se julgar competente, seria violado o artigo 20.º n.º 1 da CRP (face ao regime restritivo de recursos previsto no RJAT).

Ora, estas exceções já foram suscitadas e apreciadas em situações e processos idênticos decididos pelo CAAD, como foi o caso da decisão proferida no Processo n.º 2/2011-T, em 10.11.2011, segundo o qual *“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. (...). Não se oferecem dúvidas ser o imposto de selo um imposto estadual. (...). “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, n.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.” (...) 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 (cfr. art. 2.º). Aliás, como bem sublinha a requerente, quem tem poder para controlar a liquidação, apreciar reclamações, revisões oficiosas, 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.”.*

Em sentido idêntico, a decisão proferida no Processo n.º 12/2011-T, em 27.02.2012, segundo a qual “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. 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). 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”. Deste modo, a definição dos sujeitos da relação jurídico-fiscal deve, por imperativo constitucional, decorrer expressamente da lei. (...) “O caso do imposto do selo é ainda mais singular (...), salienta FREITAS PEREIRA, Fiscalidade, 2011, 4.ª 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.”. 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. 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). 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). 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). 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. Definido e enquadrado o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cumpre definir o correspondente sujeito ativo. 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.

Torna-se pois evidente que a definição de sujeito ativo da relação tributária prevista no artigo 18.º n.º 1 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. 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. Ainda assim, e atendendo às várias aceções doutrinárias do conceito de sujeito ativo, podemos afirmar, desde já, que o legislador não atribuiu à DGRN – 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). 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 CIS3) ou o cumprimento das obrigações acessórias e de prestação de informação perante a DGCI (artigo 52.º). Resta, por fim, aferir se a consignação da receita do imposto constitui fundamento para a qualificação da DGRN como sujeito ativo da relação tributária. (...). Como 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.”. Assim, também, por força da titularidade da receita, não pode a DGRN ser qualificada como sujeito ativo da relação fiscal. **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.** 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 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. Fixada a relação jurídica e seus sujeitos, estamos em condições de nos pronunciarmos sobre a alegada incompetência do tribunal arbitral. 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. 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. 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. 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.** Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º (9º) 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. Nos processos judiciais tributários ou processos de execução fiscal, o representante da Fazenda Pública representa a administração tributária (artigo 15.º do CPPT). 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). Pelo exposto, **a DGCI é parte legítima no processo, pelo que improcede também a exceção invocada.**”.*

Não vemos razões para nos afastarmos desta Jurisprudência, que aqui damos por reproduzida.

No caso concreto do IS em questão o sujeito passivo era de facto o notário (à data dos factos um serviço externo integrante da DGRN, nos termos do DL 87/2001, de 17/3, por sua vez integrada no Ministério da Justiça), a quem por isso competia proceder à liquidação do imposto (artigos 2º nº 1 a) e 23º nº 1 do CIS), competindo contudo ao outorgante dos aumentos de capital, por repercussão económica, o encargo do respectivo imposto (artigo 3º do CIS). Por outro lado, a respectiva receita seria então consignada ao IGFPJ (também integrante do Ministério da Justiça).

Ou seja, o notário é o sujeito passivo ou contribuinte de Direito; o outorgante dos aumentos de capital o contribuinte de facto.

Contudo, em caso algum a AT deixou por isso de ser o sujeito activo da relação tributária, posicionada pois no espectro oposto da relação tributária. Com efeito, nos termos do artigo 18º nº 1 da LGT, “*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.*”.

Ora, dúvidas não restam que o titular do direito de exigir o IS é precisamente a AT, apesar de não ter sido a AT a liquidar esse mesmo imposto e independentemente de quem é ou será o beneficiário efectivo/final da respectiva receita – pelo que, à luz do disposto no artigo 18º nº 1 da LGT, é a AT a titular do direito de exigir o pagamento do imposto.

Aliás, basta pensar nos casos de autoliquidação de imposto, como é o caso do IRC, em que, apesar de ser o próprio contribuinte a (auto) liquidar o tributo, nem por isso a AT deixa de ter direito de o exigir ao contribuinte, sendo por isso o verdadeiro “sujeito activo da relação tributária”. O mesmo se diga, *mutatis mutandis*, nos casos do IVA e das retenções na fonte (substituição tributária): embora os respectivos sujeitos passivos sejam distintos dos contribuintes de facto, ninguém pode colocar em causa que o sujeito activo da relação jurídico-fiscal é sempre e em qualquer circunstância a AT.

Sendo certo que a questão da afectação da receita obtida deste ou daquele imposto é uma questão estritamente financeira, que não contendo com a titularidade do direito de exigir o pagamento do imposto, nos termos do artigo 18º nº 1 da LGT. Caso contrário, sendo as receitas dos impostos objecto das mais diferenciadas dotações orçamentais aos milhares de organismos e entidades estatais, teríamos tantos sujeitos activos da relação tributária quantos esses organismos e entidades estatais anualmente contempladas com as receitas dos impostos. Com efeito, à luz do artigo 18º nº 1 da LGT o sujeito activo da relação tributária é o titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias – e não o titular da receita fiscal.

Sendo certo também que compete à AT a administração dos impostos em Portugal (cfr. DL 118/2011, de 15/11, e DL 81/2007, de 29/3).

Aliás, atento o princípio da unidade da ordem jurídica (artigo 9º nº 1 do CC), não faria sentido que a AT (Ministro das Finanças) tivesse legitimidade para decidir os pedidos

de reembolso do IS (cfr. artigo 50º do CIS, redacção à data dos factos), mas já não a tivesse enquanto contraparte no processo jurisdicional ou arbitral.

Sendo certo que, nos termos do artigo 9º nº 1 e nº 4 do CPPT, a AT tem legitimidade no procedimento tributário e no processo tributário.

Por conseguinte, não só a AT tem legitimidade processual nos presentes autos de arbitragem, como o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação dos presentes autos, dado que a AT, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos DL nº 10/2011, de 20/1.

Pelo que improcedem as excepções suscitadas pela Requerida.

De modo que o Tribunal Arbitral é competente (artigo 2º nº 1 a), 5º e 6º nº 1 do RJAT) e encontra-se regularmente constituído.

O processo não contém nulidades ou incidentes processuais.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do CPPT, “ex vi” do artigo 29º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1).

Impõe-se, portanto, a apreciação do mérito dos pedidos aqui formulados pela Requerente.

3. FACTOS PROVADOS

Porque relevante para a decisão de mérito segundo as diferentes soluções plausíveis de Direito, dá-se por provada a seguinte factualidade:

3.1 Em 15.12.2004, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 15.300.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas;

3.2 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 61.200,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 285,82;

3.3 Em 22.06.2005, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 17.289.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

3.4 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 69.156,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 483,16;

3.5 Em 17.05.2006, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 12.393.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

3.6 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 49.572,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 400,44;

3.7 Em 29.11.2006, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 5.967.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

3.8 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 23.868,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 416,53;

3.9 Com os referidos aumentos de capital, a Requerente suportou, pois, um total de Euro 205.381,95, em IS e encargos registrais e notariais;

3.10 Em 28.03.2008, a Requerente apresentou pedido de restituição de Imposto de Selo (IS), liquidado nos termos da verba 26.3 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), ao abrigo do artigo 50º do Código do Imposto de Selo (CIS) então em vigor;

3.11 Por despacho de 06.08.2012, da Exma. Subdirectora Geral dos Impostos, o pedido de restituição mencionado na alínea precedente foi indeferido.

A factualidade provada resulta do teor dos docs. 1 a 6, inclusive, juntos com o RI, dos docs. 1, 2, 3, 4 e 5 juntos em 26.04.2013 e do processo administrativo igualmente

junto, para além de se tratar de matéria factual não impugnada nem controvertida entre as partes.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se apuraram factos não provados com relevância para a decisão de mérito segundo as diferentes soluções plausíveis de Direito.

5. DECISÃO FINAL

5.1 Como se deduz do exposto, está em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário derivado, designadamente a interpretação e aplicação dos artigos 7º e 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.

5.2 Nos termos do artigo 4º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações: (...) c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie; (...) 2. Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas à taxa de 1 % em 1 de Julho de 1984: a) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da

incorporação de lucros, reservas ou provisões; b) O aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais; (...)”.

5.3 Nos termos do artigo 7º nº 1 da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “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 %. A República Helénica determinará quais as operações que ficam isentas do imposto sobre as entradas de capital. (...)”.

5.4 Nos termos do artigo 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “a) 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 4º; b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4º; 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.”.

5.5 Nos termos do artigo 8º da CRP (Direito internacional), “1. *As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português.* 2. *As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.* 3. *As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.* 4. *As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”.*

5.6 Assim, o regime legal das sobreditas Directivas é directamente aplicável na ordem interna, tendo o TJUE sucessivamente vincado o “primado do direito comunitário” (cfr., entre outros, o Acórdão “Costa contra Enel”, de 15 de Julho de 1964, Proc. 6/84, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61964CJ0006:PT:PDF>).

5.7 Por sua vez, e conforme douto Acórdão do STA, 2ª Secção, de 04.04.2001, Rec. nº 25.469. “A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo artº 234º do Tratado de Roma (artº 177º na redacção inicial)”.

5.8 Nos termos do douto Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 11.11.1998, Rec. nº 13.893, “*Este Pleno do STA está vinculado à interpretação feita pelo TJCE, pois nos termos do artº 5º do Tratado da Comunidade Europeia, os Estados membros – neles se incluindo os tribunais dos Estados membros (...) – tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do Tratado da Comunidade Europeia ou resultantes de actos das instituições da Comunidade, devendo facilitar à Comunidade o cumprimento da sua missão*”.

5.9 À data de 01.07.1984, vigorava na ordem jurídica Portuguesa o artigo 145º da TGIS aprovada pelo Decreto nº 21196, de 28.11.1932, apresentando, em 01.07.1984, a seguinte redacção: “*artigo 145º (Reforço ou aumento de capital das sociedades) Reforço ou aumento de capital das sociedades, sobre o montante do aumento: a) Sociedades sob forma civil – 5 por mil (selo de verba); b) Sociedades de capitais a que se refere o artigo 145º do Regulamento – 2 % (selo de verba); c) Outras sociedades – 7 por mil (selo de verba). 1 - Acresce, quanto às sociedades abrangidas nas alíneas a) e c), o selo do artigo 93. 2 – Fica isento do imposto o reforço ou aumento de capital social quando realizado em numerário*” (redacção do DL 257/81, de 1/9, e do DL 154/84, de 16/5, com as actualizações percentuais e de permilagem do artigo 2º da Lei nº 32/83, de 21/10).

5.10 Nos termos do artigo 145º, § único, do RIS (aprovado pelo DL 12700, de 20/11/1926), “*Para efeitos do disposto neste artigo, consideram-se sociedades de capitais:*

a) As sociedades anónimas; b) As sociedades por quotas; c) As sociedades em comandita por acções” (redação do DL n.º 257/81, de 1/9, em vigor à data de 01.07.1984).

5.11 É indubitável que se está perante aumentos de capital social respeitantes a uma “sociedade de capitais” (sociedade anónima).

5.12 Posteriormente, o DL n.º 223/91, de 18/6, ao conferir nova redacção ao artigo 145.º n.º 2 a) da dita TGIS, veio isentar de IS “*O reforço ou aumento de capital social das sociedades de capitais a que se refere o artigo 145.º do Regulamento*” – assim isentando de IS quaisquer aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento.

5.13 Com a entrada em vigor do DL n.º 322-B/2001, de 14 de Dezembro, foi aditada a verba 26.3 à TGIS anexa ao Código do Imposto de Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11/9, passando a estar sujeito a IS, à taxa de 0,4%, o “Aumento do 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”.

5.14 Ou seja, com o DL n.º 322-B/2001, de 14 de Dezembro, ao invés do que sucedia à data, passaram a ficar sujeitos a IS (à taxa de 0,4% sobre o valor do aumento)

todos e quaisquer aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento.

5.15 Conforme resulta dos sinais dos autos, foi precisamente segundo este último regime legal que foram efectivadas as liquidações de IS aqui concretamente em questão.

5.16 Questionado o TJUE no caso concreto aqui em apreço (a título de reenvio prejudicial), por estar em causa Direito comunitário, aquele Tribunal, como acima se referiu, pronunciou-se nos seguintes termos: *“Os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 7.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme alterada pela Diretiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro reintroduza um imposto sobre as entradas de capital relativamente a operações de aumento de capital social abrangidas pela primeira destas disposições, que estavam sujeitas a esse imposto em 1 de julho de 1984, mas que foram, em seguida, dele isentadas.”*

5.17 Como acima se referiu, a decisão interpretativa do TJUE em matéria de direito comunitária é juridicamente vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais (cfr. artigo 8º da CRP).

5.18 Por conseguinte, o despacho de indeferimento do pedido de restituição do IS e as liquidações de IS aqui impugnadas padecem de vício de violação das sobreditas normas comunitárias, impondo-se, por isso, proceder à sua anulação.

5.19 Por sua vez, dado que as liquidações padecem de erro de Direito, deve ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º nº 1 da LGT, a liquidar nos termos dos nºs 2 do mesmo preceito legal e do artigo 61º do CPPT.

Por conseguinte:

Acorda-se neste Tribunal Arbitral em (i) julgar improcedentes as exceções da ilegitimidade processual passiva e da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral; (ii) julgar integralmente procedentes os pedidos formulados nestes autos, com a anulação do despacho de indeferimento de pedido de restituição de IS e a anulação das liquidações de IS aqui impugnadas; (iii) reconhecer o direito da Requerente a juros indemnizatórios, nos termos legais.

Fixa-se o valor do processo em Euro 203.796,00, de harmonia com o disposto nos artigos 3º nº 2 do “RCPAT” e 97º-A, nº 1, a) do CPPT e 306º do CPC.

O montante das custas é fixado em Euro 4.284,00, ao abrigo do artigo 22º nº 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida (Autoridade Tributária e Aduaneira), de acordo com o disposto nos artigos 12º, nº 2, do RJAT, e 4º, nº 4 do RCPAT.

Registe e Notifique.

Lisboa, 6 de Outubro de 2014.

Os Árbitros,

(Dr. Jorge Lopes de Sousa)

(Dr. Lino França) (Relator)

(Dr. José Coutinho Pires)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1 e) do DL nº 10/2011, de 20/1, com versos em branco e revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 137/2012-T

Tema: IS - Verba 26.3 da TGIS - Pedido de decisão preliminar ao Tribunal
Justiça

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

(DL n.º 10/2011, de 20/01)

Processo n.º 137/2012-T

Requerente: ..., SA,

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Juiz Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues (árbitro presidente), Dr. Lino França e Dr. José Coutinho Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de Fevereiro de 2013, acordam no seguinte:

6. RELATÓRIO

1.29 Em 03.12.2012, a sociedade A..., S.A., Pessoa Colectiva n.º ..., com sede na ..., ... (doravante designada como “Requerente”), requereu a constituição e decisão

arbitral, nos termos dos artigos 10º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1, e 95º nº 2 d) da LGT.

1.30 Esse pedido foi apresentado na sequência de despacho, de 06.08.2012, da Exma. Subdirectora Geral dos Impostos, que indeferiu pedido de restituição de Imposto de Selo (IS) liquidado nos termos da verba 26.3 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS) – pedido de restituição, este, apresentado pela Requerente em 28.03.2008, ao abrigo do artigo 50º do Código do Imposto de Selo (CIS) então em vigor.

1.31 O presente pedido de constituição e decisão arbitral tem por objecto a anulação do referido despacho de indeferimento de pedido de restituição de IS, bem como o reembolso, acrescido de juros indemnizatórios, do total de IS pago, Euro 203.796,00, com fundamento em ilegalidade daquele acto tributário de indeferimento e das respectivas liquidações de IS.

1.32 Aquele valor reporta-se a IS suportado em quatro aumentos de capital, ocorridos entre 15.12.2004 e 29.11.2006, realizados mediante a conversão, em capital social, de créditos resultantes de prestações acessórias.

1.33 Para fundamentar esse pedido, alegou a Requerente que o Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 (Acórdão “Optimus – Telecomunicações, SA”), decidiu que a verba 26.3 da TGIS violava o Direito Comunitário, em especial o disposto nos artigos 7º e 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985.

1.34 Alegou ainda a Requerente que aquelas prestações acessórias teriam a *“natureza de prestações suplementares, que haviam sido efectuadas em dinheiro pelos seus Accionistas”*, pelo que, para além de outras razões, os referidos aumentos de capital teriam de ser considerados como realizados em dinheiro.

1.35 Invocou também o primado do direito comunitário em relação ao direito interno, consagrado no artigo 8º da CRP e em Jurisprudência Comunitária, do TJUE, que enumerou.

1.36 Alegou que as operações de aumento de capital, em Portugal, estavam isentas de IS desde 1991, nos termos do DL nº 223/91, de 18/6, sendo que, no caso específico dos aumentos de capital em dinheiro, a isenção de IS remontava a Maio de 1984 (nos termos do DL nº 154/84, de 16/5).

1.37 Alegou que, com a entrada em vigor do DL nº 322-B/2001, de 14/12, *“passou a estar prevista norma de incidência de IS sobre operações de aumento de capital”*, a qual seria violadora do sobredito artigo 7º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, conforme entendimento preconizado no sobredito Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 – já que, se as operações de aumento de capital estavam isentas de tributação em 01.07.1984, à luz da lei nacional então vigente, Portugal não poderia *“introduzir, posteriormente, um imposto sobre as referidas operações”*.

1.38 Finalmente, considerou a Requerente que, ainda que se considere que os aumentos de capital em questão terão sido realizados em espécie, subsistiria sempre a

ilegalidade das liquidações de IS em questão - dado que as operações de aumento de capital estavam isentas de IS desde 1991, em virtude da aprovação do sobredito DL 223/91, de 18/6, e o espírito da sobredita Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969, conforme explanado no referido Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05, visa “(...) *desde a sua versão inicial (...) a supressão de todos os outros impostos indirectos com as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital ou o imposto de selo*”.

1.39 A Requerida apresentou Resposta em 12.03.2013, cujo teor, por brevidade de exposição, se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

1.40 Nessa Resposta, a Requerida, para além de arguir a excepção da ilegitimidade processual passiva da Requerida e consequente incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, invocou que os referidos aumentos de capital foram realizados em espécie, e não em dinheiro - colocando ainda em causa a qualificação de “prestações suplementares” conferida pela Requerente às prestações acessórias em questão, arguindo a Requerida que prestações acessórias e prestações suplementares são figuras jurídicas distintas.

1.41 Para além disso, invocou a Requerida que, à data dos factos, os aumentos de capital estavam sujeitos a IS por força da verba 26.3 da TGIS, na redacção dada pelo DL nº 322-B/2001, de 14/12, a qual estipulava “26.3- *Aumento do 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%”.

1.42 Invocou ainda a Requerida que, posteriormente, com a entrada em vigor da Lei nº 67-A/2007, de 31/12, aquela verba foi objecto de alteração “*decorrente da então recente jurisprudência do TJUE*”, passando a ter a seguinte redacção: “*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%*” – assim retirando da sujeição a IS os aumentos de capital social quando realizados em dinheiro.

1.43 Segundo a Requerida, o TJUE, no sobredito Acórdão, concluiu que a isenção prevista no artigo 7º, nº 1, da Directiva nº 69/335/CEE, na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, aplica-se a todas as situações, subsumíveis naquela Directiva, que, em 01.07.1984, estivessem isentas ou sujeitas a tributação reduzida por força das normas nacionais do Estado Português.

1.44 Estando os aumentos de capital social realizados mediante entradas em numerário, no ordenamento jurídico português, à data de 01.07.1984, isentos de IS, daí

concluiu o TJUE, segundo a Requerida, que a reintrodução, após 01.01.1986, de um imposto com aquelas características, seria contrária às referidas Directivas.

1.45 Daí extrai a Requerida que as operações de aumento de capitais *in casu*, porque não realizadas mediante entradas em dinheiro, mas sim mediante entradas em espécie, estão abrangidas pela incidência da verba 26.3 da TGIS, não sendo abrangidas pelo entendimento preconizado no sobredito Acórdão do TJUE.

1.46 Em 15.03.2013, a Requerida juntou o processo administrativo que está subjacente aos actos tributários em questão.

1.47 Em 20.03.2013, a Requerente exerceu o seu direito ao contraditório sobre a sobredita excepção da ilegitimidade processual passiva e consequente incompetência absoluta arguida pela Requerida.

1.48 Na parte que aqui releva, estipulou aquele Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 (Acórdão “Optimus – Telecomunicações, SA”), relativo a *“Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Directiva 69/335/CEE, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE – Artigo 7.º, n.º 1 – Imposto sobre as entradas de capital – Isenção – Condições – Situação em 1 de Julho de 1984”*, que *“(…) 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos*

indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 01 p. 22), na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 01 p. 171; a seguir «Directiva 69/335»). 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Optimus – Telecomunicações SA (a seguir «Optimus») às autoridades fiscais portuguesas, relativamente ao pagamento de uma imposição designada «imposto de selo», exigida em razão de um aumento do capital social mediante entradas realizadas em numerário. (...) O artigo 7.º passa a ter a seguinte redacção:

‘Artigo 7.º: 1. Os Estados Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção 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%. (...) Legislação nacional 15 Resulta dos autos que 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 redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 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. 16 O Decreto Lei n.º 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 efectuadas em numerário, prevendo a sua isenção do imposto de selo. 17 Por último, o Decreto-Lei n.º 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 efectuadas 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. (...) 19 A Optimus, com sede em Portugal, procedeu a um aumento de 100 000 000 EUR do seu capital social, realizado inteiramente em numerário. (...) Chamado a pronunciar-se sobre o recurso interposto desta decisão pela Optimus, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais: «**1)** O artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 [...] com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303 [...] deve ser interpretado restritivamente por forma a que se exija como condição para a obrigação aí imposta aos Estados Membros, de isentarem certas operações de reuniões de capitais, que se trate de operações que nos termos da redacção da Directiva anterior a 1985 podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida – isto é apenas as previstas pelos artigo 4.º, n.º 2 e artigo 8.º – e que, adicionalmente, em 1 de Julho de 1984, estivessem nessa situação? **2)** O artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 [...] com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303 [...] e o artigo 10.º daquela devem ser interpretados no sentido de que proíbem a tributação em imposto de selo, por força de uma norma nacional como a do Decreto Lei n.º 322 B/2001, de 14 de Dezembro, que introduziu o n.º 26 Entradas de Capital – na Tabela Geral do Imposto de Selo, de uma sociedade anónima sujeita à lei portuguesa, aquando da realização de um aumento do seu capital social, por entradas em numerário, quando em 1 de Julho de 1984, tal operação era sujeita àquele imposto, mas dele se encontrava isenta?» Quanto às questões prejudiciais Quanto à primeira questão. 22 Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nesta disposição respeita apenas às operações previstas nos artigos 4.º, n.º 2, e 8.º desta directiva, e na medida em

*que essas operações estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa reduzida igual ou inferior a 0,50% em 1 de Julho de 1984. (...) 30 O artigo 7.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Directiva 69/335 comporta a obrigação clara e incondicional de os Estados Membros isentarem do imposto sobre as entradas de capital as operações que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%. Esta obrigação, cujo sentido é desprovido de ambiguidade, vincula igualmente a República Portuguesa a partir de 1 de Janeiro de 1986. 31 Esta interpretação corresponde não apenas à redacção clara do referido artigo 7.º, n.º 1, mas também ao espírito e ao objectivo principal da Directiva 69/335, que, como observa com pertinência a advogada geral no n.º 59 das suas conclusões, é minimizar, tanto quanto possível, os efeitos do imposto sobre as entradas de capital na livre circulação de capitais (v., neste sentido, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, *Senior Engineering Investments*, C 494/03, *Colect.*, p. I 525, n.º 43). 32 Por último, importa assinalar que a data de 1 de Julho de 1984, que é adoptada como data de referência por força do referido artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335, é igualmente válida para a República Portuguesa. (...) 33 Resulta das considerações precedentes que, no caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, na falta de disposições derogatórias no acto de adesão deste Estado ou noutra acto comunitário, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que 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%. Quanto à segunda questão*

34 *Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, no caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, n.º 1, e 10.º da Directiva 69/335 devem ser interpretados no sentido de que proibem 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 directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional.* 35 *É pacífico que, em 1 de Julho de 1984, um aumento do capital social mediante entradas realizadas em numerário estava, em conformidade com o direito português, isento do imposto de selo normalmente exigido para os aumentos do capital social realizados por outros meios.* 36 *No entanto, o Governo português alega que o referido imposto de selo não constituía o único instrumento de tributação das operações de reuniões de capitais existente naquela época no sistema jurídico português. Com efeito, essas operações também estavam sujeitas, cumulativamente, aos emolumentos de registo e de notariado. Os emolumentos de registo, isto é, os emolumentos exigidos para a inscrição do acto relativo à operação em causa no registo comercial, constituíam uma tributação progressiva cuja taxa oscilava entre 1%, para as operações até 200 000 PTE, e 0,30%, para as operações cujo montante excedesse 10 000 000 PTE. Os emolumentos de notariado apresentavam o mesmo carácter progressivo.* 37 *Assim, segundo a argumentação do Governo português, os emolumentos de registo e de notariado, através do seu efeito cumulado, representavam, em 1 de Julho de 1984, um encargo equivalente a 0,60% dos montantes em causa e ultrapassavam, portanto, o limite de 0,50% previsto no artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335.* *Consequentemente, dado que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de*

Justiça, estes emolumentos constituíam impostos com as mesmas características do imposto sobre as entradas de capital, as autoridades portuguesas tinham o direito de reintroduzir, após 1 de Janeiro de 1986, um imposto de selo equivalente ao imposto sobre as entradas de capital. 38 Esta argumentação não pode ser acolhida. 39 Importa recordar que, como resulta do seu segundo, sexto, sétimo e oitavo considerandos, a Directiva 69/335 tem como objectivo, desde a sua versão inicial, a criação, em substituição do imposto sobre as entradas de capital e do imposto de selo em vigor nos Estados Membros, de um imposto único e harmonizado sobre as operações de reunião de capitais no mercado comum e a supressão de todos os outros impostos indirectos com as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital ou o imposto de selo. 40 Esta distinção clara entre o imposto sobre as entradas de capital, aplicado com taxas harmonizadas, e as outras imposições com as mesmas características que este imposto, as quais são proibidas, é expressa inequivocamente nas disposições da Directiva 69/335, desde a sua adopção. Assim, o artigo 4.º desta directiva enumera as operações que devem ou podem ser sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital e o seu artigo 10.º proíbe os Estados Membros de cobrar, além do imposto sobre as entradas de capital, qualquer imposição sobre estas operações, seja sob que forma for. (...) Ao invés, esta evolução legislativa não modificou minimamente o objectivo inicial da directiva em causa, ou seja, a supressão e a proibição total de qualquer imposição com as mesmas características do imposto sobre as entradas de capital. 42 Além disso, deve assinalar-se que o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 tem unicamente por objecto a regulamentação relativa à aplicação do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo, e não a aplicação de outras imposições. Por conseguinte, quando esta disposição se refere às operações «que, em 1 de

Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%», visa as operações que, nessa data, estivessem isentas do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo ou estivessem sujeitas a estes impostos a uma taxa inferior a 0,50%. 43 No caso em apreço, é pacífico que os emolumentos de registo e de notariado a que se refere o Governo português não constituem um imposto sobre as entradas de capital nem um imposto de selo, mas outro tipo de imposição. 44 Importa sublinhar, a este respeito, que, no acórdão de 21 de Junho de 2001, SONAE (C 206/99, Colect., p. I 4679), e no despacho de 24 de Janeiro de 2002, SONAE Turismo (C 45/00, não publicado na Colectânea), o Tribunal de Justiça decidiu que os emolumentos exigidos em Portugal pela inscrição no registo comercial nacional de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais, abrangido pela Directiva 69/335, constituíam uma imposição na acepção da referida directiva e que, nesta medida, eram proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), dessa directiva. Nos acórdãos de 29 de Setembro de 1999, Modelo (C 56/98, Colect., p. I 6427), e de 21 de Setembro de 2000, Modelo (C 19/99, Colect., p. I 7213), o Tribunal de Justiça chegou à mesma conclusão a respeito dos emolumentos notariais exigidos em Portugal por uma escritura de aumento do capital social de uma sociedade abrangido pela Directiva 69/335. 45 Por conseguinte, seria contrária à redacção do artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 e ao objectivo por esta definido a reintrodução no ordenamento jurídico português, após 1 de Janeiro de 1986, de um imposto de selo sobre os aumentos do capital social de sociedades de capitais, na acepção da Directiva 69/335, mediante entradas realizadas em numerário, desde que este imposto não incidisse sobre estas operações em 1 de Julho de 1984, justificando essa reintrodução com o facto de, nesse Estado Membro, se cobrassem, naquela data,

emolumentos sobre as referidas operações, que o Tribunal de Justiça considerou serem proibidos por força da Directiva 69/335. 46 Assim, resulta das considerações precedentes que, no caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, n.º 1, e 10.º da Directiva 69/335 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 directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional. (...)” (sublinhado nosso).

1.49 Em função dessa fundamentação, declarou o TJUE, em resposta às sobreditas questões prejudiciais, respectivamente, que: “1) *No caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, na falta de disposições derogatórias no acto de adesão deste Estado ou noutro acto comunitário, o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que 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%. 2) *No caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, n.º 1, e 10.º da Directiva 69/335, 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 do 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.”.

1.50 Em 11.04.2013, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 18º do DL nº 10/2011, de 20/1, no âmbito da qual, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 daquele preceito, foi proferido o seguinte Despacho: *“Afigura-se ao Tribunal estar desenhada neste processo uma questão de in/compatibilidade na norma de incidência tributária aplicada com o direito comunitário, nomeadamente os artigos 4º, nº 1, alínea c) da Diretiva do Conselho nº 69/335/CEE e 7º, nº 1, da mesma diretiva, mas na versão dada pela Diretiva do Conselho nº 85/303/CEE, sendo que a interpretação dada pelo acórdão do Tribunal das Comunidades de 22 de junho de 2007, no processo C-366-05, Caso Optimus Telecomunicações, S.A. sobre aqueles preceitos comunitários não é diretamente transponível para a situação em concreta dos autos, pois enquanto no caso analisado o reforço de capital foi efetuado em numerário, neste caso estamos perante uma simples conversão de créditos dos sócios sobre a empresa em capital social. Deste modo e dando expressão ao princípio da cooperação aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários, constante da alínea f) d artigo 16º do RJAT, notificam-se as partes para no prazo de 15 dias formularem pedido de reenvio ao Tribunal de Justiça das Comunidades, nos termos do artigo 267º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Por poder interessar à apreciação da questão de compatibilidade, o apuramento dos encargos correspondentes a emolumentos devidos pelo registo comercial ou pela intervenção notarial dos atos referentes ao aumento de capital*

ao Tribunal de Justiça das Comunidades, notifica-se a Requerente para no prazo de 10 dias juntar ao processo requerimento em que identifique e quantifique esses encargos com emolumentos notariais e registrais, juntando os respetivos documentos”.

1.51 Na sequência deste Despacho, a Requerente, em 26.04.2013, juntou os “*documentos comprovativos das despesas incorridas com os aumentos de capitais e respectiva quantificação*”.

1.52 Também em 26.04.2013, e na sequência do mesmo Despacho, a Requerente formulou as seguintes 3 questões a submeter ao TJUE, a título de reenvio prejudicial: 1) *O artigo 7º, nº 1, da Directiva 69/335 (...) com a redação que lhe foi dada pela Directiva 85/303 (...) deve ser interpretado por forma a que se exija como condição para a obrigação aí imposta aos Estados-Membros, de isentarem de Imposto do selo certas operações de reuniões (aumento) de capitais quando se trate de operações que, nos termos da redação da Directiva vigente, em data anterior a 1 de Julho de 1984, podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida (igual ou inferior a 0,5%) – isto é apenas as previstas pelos artigo 4º, nº 2 e artigo 8º - e que, adicionalmente, em 1 de Julho de 1984, estivessem nessa situação?* 2) *O artigo 7º, nº 1, da Directiva 69/335 (...) com a redação que lhe foi dada pela Directiva 85/303 (...) e o seu artigo 10º devem ser interpretados no sentido de que proíbem a tributação em Imposto do Selo, por força de uma norma nacional como a do Decreto-Lei nº 322-B/2001, de 14 de Dezembro, que introduziu na verba nº 26 (Entradas de Capital) da Tabela Geral do Imposto do Selo, de uma sociedade anónima sujeita à lei portuguesa, aquando da realização de um aumento do seu capital*

social, por conversão de prestações acessórias com a natureza de prestações suplementares, que haviam sido efectuadas em dinheiro pelos seus Accionistas, e como tal realizadas em dinheiro, quando em 1 de Julho de 1984, tal operação era sujeita àquele imposto, mas dele se encontrava isenta nos termos do Decreto-Lei n.º 154/84, de 16 de Maio? 3) Caso se entenda que o aumento de capital realizado no caso sub judice não foi efectuado em dinheiro importa questionar se: o artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 (...) com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303 (...), o artigo 10.º daquela e, de um modo geral, a Directiva 69/335 (...) devem ser interpretados no sentido de que proibem, aos Estados-Membros, a reintrodução da tributação em Imposto de Selo, das operações de reuniões (aumentos) de capital, independentemente do modo de realização, após as referidas operações serem consideradas isentas, nos termos do Decreto-Lei n.º 223/91, de 18 de Junho?».

1.53 Em 10.05.2013, também na sequência do sobredito Despacho, a Requerida, “Considerando que a legislação da República Portuguesa relativa à tributação das sociedades de capitais (Tabela Geral do Imposto de Selo, anexo ao Código do Imposto de Selo) na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 257/81, de 1 de Setembro de 1981, sujeitava as operações de reforço ou de aumento de capital a um imposto designado «imposto de selo», de 1% do montante em causa; 4.º Considerando que o Decreto-lei n.º 154/84, de 16 de Maio de 1984, entrado em vigor em 21 de Maio de 1984, introduziu uma derrogação apenas a favor das operações de aumento do capital social efectuadas em numerário, prevendo a sua isenção do imposto de selo. (...) 6.º Considerando ser inequívoco que a legislação da República Portuguesa sujeitava a operação ora controvertida, na data

relevante para efeitos de aplicação do artigo 7º, nº 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção formulada pelo artigo 1º da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, a imposto de selo à taxa de 1%; 7º Considerando que o artigo 7º, nº 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção formulada pelo artigo 1º da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, impõem, apenas, aos Estados-membros a isenção do imposto sobre as entradas de capital as operações que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%”,

1.54 formulou a seguinte questão, a submeter ao TJUE: “*O artigo 7º, nº 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção formulada pelo artigo 1º da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, depois de conjugado com o artigo 10º daquela, deve ser interpretado no sentido de impor como obrigação aos Estados-membros isentarem de Imposto de Selo as operações de aumento de capital realizadas em espécie quando se trate de operações que, em data anterior a 1 de Julho de 1984, eram sujeitas a imposto a uma taxa de 1% ?”*

7. FACTOS PROVADOS

Porque relevante, dá-se por provada a seguinte factualidade:

7.1 Em 15.12.2004, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 15.300.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas;

7.2 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 61.200,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 285,82;

7.3 Em 22.06.2005, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 17.289.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

7.4 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 69.156,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 483,16;

7.5 Em 17.05.2006, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 12.393.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

7.6 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 49.572,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 400,44;

7.7 Em 29.11.2006, a Requerente aumentou o seu capital social no valor de Euro 5.967.000,00, efectuado por meio da conversão em capital social de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente efectuadas em dinheiro;

7.8 Por esse aumento de capital, a Requerente suportou a quantia de Euro 23.868,00, a título de IS, e encargos registrais e notariais de Euro 416,53;

7.9 Com os referidos aumentos de capital, a Requerente suportou, pois, um total de Euro 205.381,95, em IS e encargos registrais e notariais.

A factualidade provada resulta do teor dos docs. 2, 3, 4 e 5 juntos com o RI, dos docs. 1, 2, 3, 4 e 5 juntos em 26.04.2013 e do processo administrativo igualmente junto, para além de se tratar de matéria factual não impugnada nem controvertida entre as partes.

8. DIREITO

8.1 Como se deduz do exposto, está em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário derivado, designadamente a interpretação e aplicação dos artigos 7º e 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.

8.2 Nos termos do artigo 4º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações: (...) c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie; (...) 2. Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas à taxa de 1 % em 1 de Julho de 1984: a) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da incorporação de lucros, reservas ou provisões; b) O aumento do activo de uma sociedade de capitais através de prestações efectuadas por um sócio, que não impliquem o aumento do capital social, mas que tenham a sua contrapartida numa alteração dos direitos sociais ou que sejam susceptíveis de aumentar o valor das partes sociais; (...)”.

8.3 Nos termos do artigo 7º nº 1 da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “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 %. A República Helénica determinará quais as operações que ficam isentas do imposto sobre as entradas de capital. (...)”.

8.4 Nos termos do artigo 10º da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), “a)

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 4º; b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4º; 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.”.

8.5 Nos termos do artigo 8º da CRP (Direito internacional), “1. As normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português. 2. As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. 3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos. 4. As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.”.

8.6 Assim, o regime legal das sobreditas Directivas é directamente aplicável na ordem interna, tendo o TJUE sucessivamente vincado o “primado do direito comunitário”

(cfr., entre outros, o Acórdão “Costa contra Enel”, de 15 de Julho de 1964, Proc. 6/84, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61964CJ0006:PT:PDF>).

8.7 Por sua vez, e conforme douto Acórdão do STA, 2ª Secção, de 04.04.2001, Rec. nº 25.469. “*A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo artº 234º do Tratado de Roma (artº 177º na redacção inicial)*”.

8.8 Nos termos do douto Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 11.11.1998, Rec. nº 13.893, “*Este Pleno do STA está vinculado à interpretação feita pelo TJCE, pois nos termos do artº 5º do Tratado da Comunidade Europeia, os Estados membros – neles se incluindo os tribunais dos Estados membros (...) – tomarão todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do Tratado da Comunidade Europeia ou resultantes de actos das instituições da Comunidade, devendo facilitar à Comunidade o cumprimento da sua missão*”.

8.9 À data de 01.07.1984, vigorava na ordem jurídica Portuguesa o artigo 145º da TGIS aprovada pelo Decreto nº 21196, de 28.11.1932, apresentando, em 01.07.1984, a seguinte redacção: “*artigo 145º (Reforço ou aumento de capital das sociedades) Reforço ou aumento de capital das sociedades, sobre o montante do aumento: a) Sociedades sob forma civil – 5 por mil (selo de verba); b) Sociedades de capitais a que se refere o artigo*

145º do Regulamento – 2 % (selo de verba); c) Outras sociedades – 7 por mil (selo de verba). 1 - Acresce, quanto às sociedades abrangidas nas alíneas a) e c), o selo do artigo 93. 2 – Fica isento do imposto o reforço ou aumento de capital social quando realizado em numerário” (redacção do DL 257/81, de 1/9, e do DL 154/84, de 16/5, com as actualizações percentuais e de permilagem do artigo 2º da Lei nº 32/83, de 21/10).

8.10 Nos termos do artigo 145º, § único, do RIS (aprovado pelo DL 12700, de 20/11/1926), “Para efeitos do disposto neste artigo, consideram-se sociedades de capitais:
a) As sociedades anónimas; b) As sociedades por quotas; c) As sociedades em comandita por acções” (redacção do DL nº 257/81, de 1/9, em vigor à data de 01.07.1984).

8.11 É indubitável que se está perante aumentos de capital respeitantes a uma “sociedade de capitais” (sociedade anónima).

8.12 Posteriormente, o DL nº 223/91, de 18/6, ao conferir nova redacção ao artigo 145º nº 2 a) da dita TGIS, veio isentar de IS “O reforço ou aumento de capital social das sociedades de capitais a que se refere o artigo 145º do Regulamento” – assim isentando de IS quaisquer aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento.

8.13 Com a entrada em vigor do DL nº 322-B/2001, de 14 de Dezembro, foi aditada a verba 26.3 à TGIS anexa ao Código do Imposto de Selo, aprovado pela Lei nº 150/99, de 11/9, passando a estar sujeito a IS, à taxa de 0,4%, o “Aumento do 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”.

8.14 Ou seja, com o DL n.º 322-B/2001, de 14 de Dezembro, ao invés do que sucedia à data, passaram a ficar sujeitos a IS (à taxa de 0,4% sobre o valor do aumento) todos e quaisquer aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento.

8.15 Conforme resulta dos sinais dos autos, foi precisamente segundo este último regime legal que foram efectivadas as liquidações de IS aqui concretamente em questão.

8.16 Nos termos do artigo 267.º do TFUE, “O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial: a) Sobre a interpretação dos Tratados; b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie. Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão

é obrigado a submeter a questão ao Tribunal. Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível.”.

8.17 Conforme decorre do disposto nos artigos 25º e ss. do DL nº 10/2001, de 20/01, da decisão final arbitral apenas cabe recurso para o Tribunal Constitucional ou com fundamento em oposição de acórdãos.

8.18 Por sua vez, o próprio TJUE há muito que firmou Jurisprudência quanto às situações, excepcionais, em que as Instâncias nacionais, decidindo em último grau jurisdicional, podem recusar o reenvio prejudicial (i) a questão não ser pertinente para o julgamento da causa; (ii) existir pronúncia anterior do TJUE sobre a mesma questão; (iii) a norma comunitária for de tal modo clara que não suscita qualquer dúvida de interpretação (dessa norma comunitária), ou seja, que essa clareza interpretativa “*se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável*” (cfr. Acórdão “CILFIT”, do TJUE, de 6/10/1982, Processo 283/91, in Colectânea de Jurisprudência, pág. 3415 e ss.).

8.19 Ora, perante as razões aqui descritas, o reenvio prejudicial, ao TJUE, da questão abaixo explicitada, mostra-se pertinente para o adequado e prudente julgamento e decisão de mérito desta acção arbitral, sobretudo tendo em conta que a apreciação da

questão de fundo aqui suscitada comporta a interpretação e aplicação de normas comunitárias.

8.20 Por sua vez, o referido Acórdão do TJUE, de 21.06.2007, Proc. C-366/05 (Acórdão “Optimus – Telecomunicações, SA”), como o Tribunal Arbitral já afirmou nestes autos, debruçou-se sobre uma questão cujos contornos factuais não são coincidentes com os dos autos. Com efeito, no caso daquele Acórdão o aumento de capital foi realizado mediante entradas em dinheiro; nos casos dos presentes autos, os aumentos de capital foram realizados mediante a conversão, em capital social, de créditos por prestações acessórias anteriormente efectuadas, desconhecendo-se a existência de pronúncia do TJUE sobre situações com este específico recorte factual.

8.21 Finalmente, parece-nos que as referidas normas comunitárias não são suficientemente inequívocas no sentido de não deixarem margem para qualquer dúvida interpretativa.

8.22 Julgamos, por isso, necessária, e mesmo obrigatória, a pronúncia do TJUE, nos termos do artigo 267º do TFUE, sobre a questão prejudicial abaixo formulada.

9. DECISÃO

9.1 Impõe-se, pois, a formulação da seguinte questão ao TJUE, ao abrigo daquele artigo 267º do TFUE:

26

“Os artigos 4º nº 1 c) e nº 2 a), 7º nº 1 e 10º a) da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17.07.1969 (na redacção da Directiva nº 85/303/CEE, do Conselho, de 10.06.1985), opõem-se a uma legislação nacional, como a do DL nº 322-B/2001, de 14 de Dezembro, que passou a sujeitar a IS os aumentos de capital social de sociedades de capitais efectuados por meio de conversão, em capital social, de créditos detidos pelos accionistas por prestações acessórias anteriormente feitas à sociedade, mesmo que estas prestações acessórias tenham sido feitas em dinheiro, tendo em conta que, à data de 01.07.1984, a legislação nacional sujeitava aqueles aumentos de capital, realizados daquele modo, a IS, à taxa de 2%, e que, à mesma data, isentava de IS os aumentos de capital realizados em dinheiro ?”

9.2 Nestes termos, acorda-se em suspender a Instância até à pronúncia do TJUE sobre a referida questão, ordenando a passagem de carta, a dirigir pela Secretaria deste CAAD à daquele TJUE, com pedido de decisão judicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias dos articulados apresentados pelas partes, cópias dos sobreditos documentos e cópias dos diplomas legais nacionais mencionados na presente decisão, com observância das *“Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais”*, in Jornal Oficial da EU nº C 338, de 6.11.2012.

27

59.

Registe e Notifique.

Lisboa, 31 de Maio de 2013.

Os Árbitros,

(Dr. Benjamim Silva Rodrigues)

(Dr. Lino França, relator)

(Dr. José Coutinho Pires)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1 e) do DL nº 10/2011, de 20/1, com versos em branco revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

28