

Jurisprudência Europeia

N.º de Processo: C-366/05 - Optimus –
Telecomunicações

Tipo: Acórdão

Data: 22-06-2007

Decisão

Texto integral

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de Junho de 2007

«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»

No processo C-366/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 6 de Julho de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Setembro de 2005, no processo

Optimus – Telecomunicações SA

contra

Fazenda Pública,

estando representado o:

Ministério Público,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, E. Juhász (relator), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e T. von Danwitz, juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 26 de Outubro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Optimus – Telecomunicações SA, por J. Vieira Peres e C. Botelho Moniz, advogados,

- em representação do Governo português, por L. Fernandes, S. Vasques e A. Ferreira, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 25 de Janeiro de 2007,

profere o presente

Acórdão

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.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Em conformidade com o seu primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada uma liberdade fundamental essencial à criação de um mercado interno. Com este objectivo, resulta do sexto ao oitavo considerando que esta directiva visa harmonizar o imposto a que são sujeitas as entradas de capital em sociedades na Comunidade Económica Europeia, através da criação de um imposto único sobre as reuniões de capitais, aplicável uma única vez no mercado comum, e da supressão de todos os outros impostos indirectos que apresentem as mesmas características que esse imposto único.

4 Para este efeito, os artigos 1.º a 9.º da Directiva 69/335 prevêm a cobrança de um imposto harmonizado sobre as entradas de capital em sociedades de capitais, denominado «imposto sobre as entradas de capital».

5 O artigo 4.º, n.º 1, desta directiva contém uma lista de operações que os Estados-Membros devem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital. Desta lista consta, na alínea c), «[o] aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie». Este mesmo artigo 4.º contém, no n.º 2, uma lista de operações que os Estados-Membros podem sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital. Os Estados-Membros tinham também, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 4, da Directiva 69/335, na sua versão inicial, a faculdade de aplicar às operações previstas no artigo 4.º, n.º 2, uma taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital.

6 As taxas do imposto sobre as entradas de capital são fixadas no artigo 7.º da Directiva 69/335. Este artigo da Directiva 69/335, na sua versão inicial, previa, na alínea a) do n.º 1, que a taxa do imposto sobre as entradas de capital «não pode exceder 2% nem ser inferior a 1%» e, na alínea b), que «[a] referida taxa será reduzida de 50%, ou mais, quando uma ou mais sociedades de capitais entreguem a totalidade do respectivo património, ou um ou vários ramos da sua actividade, a uma ou várias sociedades de capitais em vias de constituição ou já existentes». Nesta última hipótese, estão em causa operações de concentração de empresas e a redução da taxa do imposto sobre as entradas de capital está subordinada a determinadas condições.

7 O artigo 8.º da Directiva 69/335 permite que os Estados-Membros isentem, total ou parcialmente, do imposto sobre as entradas de capital as operações referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º, relativamente às sociedades de capitais que prestem serviços de utilidade pública, nos casos em que o Estado ou outras colectividades territoriais detenham, pelo menos, metade do capital social, e relativamente às sociedades de capitais que prossigam objectivos culturais, de beneficência, de assistência ou de educação.

8 O artigo 9.º da Directiva 69/335 contém uma cláusula geral de excepção, segundo a qual «[c]ertas categorias de operações ou de sociedades de capitais podem ser objecto de isenção, de redução ou de majoração de taxas, por razões de equidade fiscal ou de ordem social, ou com o fim de permitir a um Estado-Membro enfrentar situações especiais».

9 Por último, o artigo 10.º da Directiva 69/335 dispõe:

«Além do imposto sobre as entradas de capital, os Estados-Membros não cobrarão, no que diz respeito às sociedades, associações ou pessoas colectivas com fins lucrativos, qualquer imposição, seja sob que forma for:

a) Em relação às operações referidas no artigo 4.º;

[...]

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.»

10 A Directiva 73/79/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973 (JO L 103, p. 13; EE 09 F1 p. 42), alargou o âmbito de aplicação das taxas reduzidas do imposto sobre as entradas de capital. Esta directiva inseriu uma alínea bb) no artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335, na sua versão inicial, permitindo aos Estados-Membros aplicar o mesmo tratamento dado às operações de concentração de empresas, designadamente reduzir de 50% ou mais a taxa do imposto sobre as entradas de capital, «quando uma sociedade de capitais em vias de constituição ou já constituída obtenha partes sociais que representem, pelo menos, 75% do capital social anteriormente emitido de uma outra sociedade de capitais». Esta redução da taxa do imposto sobre as entradas de capital ou a isenção do referido imposto estava subordinada a determinadas condições.

11 A Directiva 73/80/CEE do Conselho, de 9 de Abril de 1973, relativa à fixação de taxas comuns do imposto sobre as entradas de capital (JO L 103, p. 15; EE 09 F1 p. 44), introduziu, a partir de 1 de Janeiro de 1976, uma diminuição geral das taxas do imposto sobre as entradas de capital. Assim, a taxa máxima foi fixada em 1% e os Estados-Membros podiam fixar as taxas reduzidas previstas no artigo 7.º, n.º 1, alíneas b) e bb), da Directiva 69/335, na redacção dada pela Directiva 73/79, entre 0% e 0,50%.

12 Por último, a Directiva 85/303 introduziu certas alterações substanciais na Directiva 69/335. A Directiva 85/303 baseia-se na constatação de que o imposto sobre as entradas de capital comporta efeitos económicos desfavoráveis para o reagrupamento e o desenvolvimento de empresas particularmente sensíveis na conjuntura da época, que tornava necessário o relançamento dos investimentos. O terceiro, quarto e quinto considerandos desta directiva enunciam:

«Considerando que a melhor solução para atingir tais objectivos consistiria na eliminação do imposto sobre as entradas do capital; que as perdas de receitas decorrentes desta medida se afiguram, porém, inaceitáveis relativamente a alguns Estados-Membros; que se impõe, por conseguinte, deixar aos Estados-Membros a possibilidade de isentar ou de sujeitar ao imposto sobre as entradas de capital, total ou parcialmente, as operações incluídas no âmbito de aplicação desse imposto [...]

Considerando conveniente isentar obrigatoriamente as operações actualmente sujeitas à taxa reduzida do imposto sobre as entradas de capital;

Considerando que, em 1 de Julho de 1984, não existia na Grécia imposto sobre as entradas de capital; que, por este motivo, convém prever a faculdade de introduzir tal imposto neste país, bem como a faculdade de isentar desse imposto certas operações,».

13 Em conformidade com o artigo 1.º da Directiva 85/303, as alterações introduzidas na Directiva 69/335 são as seguintes:

«No n.º 2 do artigo 4.º:

– a frase introdutória passa a ter a seguinte redacção:

‘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’;

– à parte final é aditado o seguinte parágrafo:

‘Todavia, a República Helénica determinará quais as operações, de entre as acima referidas, que ficam sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais.’;

2) 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%.

A República Helénica determinará quais as operações que ficam isentas do imposto sobre as entradas de capital.

2. Os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.º 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

[...]

3) No artigo 8.º, a frase introdutória passa a ter a seguinte redacção:

‘Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 7.º, os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital as operações referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º, relativamente às: [...]’»

14 O prazo de transposição da Directiva 85/303 foi fixado em 1 de Janeiro de 1986.

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.

18 A República Portuguesa aderiu às Comunidades Europeias em 1 de Janeiro de 1986.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

19 A Optimus, com sede em Portugal, procedeu a um aumento de 100 000 000 EUR do seu capital social, realizado inteiramente em numerário. No próprio acto da escritura notarial de aumento do capital social, em 12 de Novembro de 2002, esta sociedade pagou um imposto de selo de 0,40%, ou seja 400 000 EUR, por força do Decreto-Lei n.º 322 B/2001.

20 A Optimus impugnou no Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, ao qual sucedeu o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, o acto de liquidação do imposto de selo em causa, alegando, no essencial, que este era contrário às disposições do artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335. Com efeito, segundo a Optimus, a obrigação prevista nessa disposição impede a República Portuguesa de tributar, em aplicação do Decreto-Lei n.º 322-B/2001, o aumento do capital social em causa, uma vez que, em 1 de Julho de 1984, data de referência fixada na disposição comunitária considerada, a legislação portuguesa isentava do imposto de selo as operações de aumento de capital das sociedades comerciais realizadas em numerário.

21 O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação improcedente com o fundamento de que a obrigação prevista no artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335 não se aplica às operações referidas no artigo 4.º n.º 1, mas apenas às operações referidas no artigo 4.º, n.º 2, e no artigo 8.º desta directiva. 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 artigos 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.

23 O Governo português, apoiado pela Comissão das Comunidades Europeias, alega, a este respeito, que o artigo 4.º da Directiva 69/335, na sua redacção original, distinguia entre as operações mencionadas no seu n.º 1, que estavam obrigatoriamente sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, e as referidas no seu n.º 2, que apenas o estavam facultativamente. Assim, para o Governo português, a obrigação de isenção, prevista no artigo 7.º, n.º 1, da Directiva 69/335, na redacção dada pela Directiva 85/303, só é válida para as operações que, antes da entrada em vigor desta última directiva, pudessem beneficiar de isenção ou de uma taxa inferior de tributação, a saber, as operações abrangidas pelo artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335.

24 Ao invés, a Optimus alega que, em consequência das modificações introduzidas pela Directiva 85/303, o objectivo principal da Directiva 69/335 passou a ser a eliminação do imposto sobre as entradas de capital, e não simplesmente a harmonização dos regimes nacionais. Por conseguinte, à luz deste objectivo e do princípio da livre circulação de capitais, o referido artigo 7.º, n.º 1, deve ser objecto de interpretação lata, no sentido de que a obrigação de isenção neste prevista é também válida para as operações referidas no artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 69/335 que, como a operação em causa no processo principal, estivessem isentas do imposto sobre as entradas de capital em 1 de Julho de 1984. Esta interpretação resulta, além disso, do teor literal do referido artigo 7.º, n.º 1, que impõe, a este respeito, uma obrigação clara e incondicional aos Estados-Membros.

25 A fim de responder a esta questão do órgão jurisdicional de reenvio, importa ter em conta, quanto à interpretação e à aplicação da Directiva 69/335, a situação particular de um Estado, como a República Portuguesa, que se tornou membro das Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986.

26 Em primeiro lugar, decorre desta constatação que a Directiva 69/335 não era aplicável neste Estado antes dessa data. Qualquer medida em matéria de tributação ou de isenção das operações abrangidas pelo conceito de reuniões de capitais era tomada, na ordem jurídica portuguesa, antes da data referida, apenas com base no direito nacional.

27 Em segundo lugar, resulta desta circunstância que, para efeitos de interpretação e de aplicação da Directiva 69/335 relativamente à República Portuguesa, uma interpretação histórica dos objectivos desta directiva não pode influenciar a interpretação da mesma na sua redacção em vigor após a adesão deste Estado. Nesta medida, as razões orçamentais que impediram determinados Estados-Membros de, antes de 1 de Janeiro de 1986, dar o seu assentimento à eliminação do imposto sobre as entradas de capital não podem ser invocadas no caso da República Portuguesa.

28 Em seguida, importa ter presente que a data em que a adesão da República Portuguesa às Comunidades começou a produzir efeitos, ou seja, 1 de Janeiro de 1986, coincide com a data-limite fixada para a transposição das alterações substanciais introduzidas na Directiva 69/335 pela Directiva 85/303. Por outro lado, nem o Acto relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados (JO 1985, L 302, p. 23) nem nenhum outro acto contêm disposições que fixem, para este último Estado, um prazo de transposição diferente da Directiva 85/303. Consequentemente, a única versão da Directiva 69/335 aplicável à República Portuguesa é a que resulta da Directiva 85/303.

29 Esta conclusão é corroborada pelo facto de os artigos 4.º, n.º 2, e 7.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Directiva 69/335 comportarem derrogações a favor da República Helénica quanto à aplicação desta directiva. Ora, estas derrogações não estão previstas para a República Portuguesa.

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, *Collect.*, 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. Com efeito, em caso de adesão, a remissão para uma data prevista no direito comunitário, na falta de uma disposição contrária no acto de adesão ou noutro acto de direito comunitário, vale também para o Estado aderente, mesmo que esta data seja anterior à data de tal adesão. Ora, relativamente à República Portuguesa, não há a este respeito uma previsão diferente no acto de adesão nem em nenhum outro acto. Esta previsão teria, contudo, sido possível, como demonstram as disposições derogatórias a favor da República Helénica.

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 noutro 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.

41 A distinção em questão foi claramente observada em todas as etapas da evolução legislativa da Directiva 69/335. Assim, a Directiva 73/79 alargou o âmbito de aplicação das taxas reduzidas do imposto sobre as entradas de capital, a Directiva 73/80 procedeu a uma diminuição geral das taxas deste imposto e a Directiva 85/303 revela uma clara tendência para alargar a isenção do imposto sobre as entradas de capital ao maior número possível de operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do referido imposto. 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 aceção 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 cobrarem, 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 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.

Quanto às despesas

47 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

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.**

Assinaturas