

## **A aplicação em Portugal da directiva relativa aos impostos sobre as reuniões de capitais: uma caixa de Pandora?**

Patrícia Noiret Cunha \*

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)\*  
21 de Junho de 2001

«Reunião de capitais - Directiva 69/335/CEE - Direitos com carácter remuneratório - Direitos de inscrição no Registo Comercial»

No processo C-206/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**SONAE - Tecnologia de Informação SA**

e

**Direcção-Geral dos Registos e Notariado,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 10.º e 12.º 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), na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: V. Skouris, presidente de secção, R. Schintgen (relator) e N. Colneric, juízes,  
advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da SONAE - Tecnologia de Informação SA, por C. Osório de Castro, advogado,
- em representação do Governo português, por L. Fernandes, A. Seíça Neves e R. Barreira, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Ortiz Vaamonde, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e A. M. Alves Vieira, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Fevereiro de 2001,

profere o presente

### **Acórdão**

1.

Por despacho de 16 de Abril de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Maio seguinte, o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto colocou, em aplicação do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), cinco questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 10.º e 12.º 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), na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23, a seguir «Directiva 69/335»).

2.

\* Administradora, Parlamento Europeu. As opiniões contidas no presente artigo são expressas a título pessoal.

\*\* Ainda não publicado; fonte: [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int). Apenas a versão publicada na Colectânea de Jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância faz fé.

Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio que opõe a SONAE - Tecnologia de Informação SA (a seguir «SONAE») à Direcção-Geral dos Registos e Notariado a propósito do pagamento de direitos exigidos pela inscrição no Registo Comercial de uma cisão/fusão acompanhada de aumento do capital social da SONAE.

### **Enquadramento jurídico**

#### *Regulamentação comunitária*

3.

Como resulta do primeiro considerando, a Directiva 69/335 destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4.

Nos termos do sexto considerando da Directiva 69/335, a prossecução desta finalidade pressupõe, no que respeita à tributação das reuniões de capitais, a supressão dos impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros e a aplicação, em sua substituição, de um imposto cobrado uma única vez no mercado comum, e que esta tributação seja de nível idêntico em todos os Estados-Membros.

5.

Nos termos do artigo 4.º da Directiva 69/335:

«1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

a) A constituição de uma sociedade de capitais;

[...]

c) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;

[...]

3. Não se considera constituição, na acepção da alínea a), n.º 1, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, designadamente:

a) A transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;

b) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-Membros referidos;

c) A alteração do objecto social de uma sociedade de capitais;

d) A prorrogação do prazo de duração de uma sociedade de capitais.»

6.

O artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva 69/335 determina:

«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%.

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%.»

7.

A Directiva 69/335 prevê igualmente, nos termos do último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital. Estes impostos, cuja cobrança é proibida, são enumerados nomeadamente no artigo 10.º da Directiva 69/335 nos termos do qual:

«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;

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

c) Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.»

8.

O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 esclarece:

«Em derrogação do disposto nos artigos 10.º e 11.º, os Estados-Membros podem cobrar:

[...]

e) Direitos com carácter remuneratório.»

*Regulamentação nacional*

9.

O Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro de 1986, prevê, no artigo 3.º, alínea q), que determinados actos sociais, como a fusão, a cisão, a transformação e a dissolução de uma sociedade bem como o aumento, a redução ou a reconstituição do capital social de uma sociedade de capitais, devem ser objecto de inscrição no Registo Comercial.

10.

O artigo 13.º do Código do Registo Comercial determina:

«1. Os factos sujeitos a registo, ainda que não registados, podem ser invocados entre as próprias partes ou os seus herdeiros.

2. Exceptuam-se os actos constitutivos das sociedades e respectivas alterações, a que se aplica o disposto no Código das Sociedades Comerciais.»

11.

O artigo 14.º, n.º 1, do Código do Registo Comercial determina:

«Os factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo.»

12.

Os emolumentos cobrados pela inscrição dos diferentes actos sociais no Registo Comercial constituem, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro de 1986, receita do Cofre dos Notários, Conservadores e Funcionários da Justiça (a seguir «Cofre»), que suporta, nomeadamente, as despesas de instalação e funcionamento do Registo Comercial.

13.

O montante dos emolumentos devidos pela inscrição dos referidos actos no Registo Comercial está fixado na Tabela de Emolumentos do Registo Comercial (a seguir «Tabela»).

14.

Nos termos do artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro de 1989 (*Diário da República* I, n.º 236, de 13 de Outubro de 1989), são devidos direitos de montante fixo por estas inscrições.

15.

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, se o valor determinado do acto que é objecto de registo for superior a 100 000 PTE, acrescem sobre os emolumentos fixos, previstos nos n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo, emolumentos variáveis cujo montante, calculado sobre o valor total do acto, é, por cada fracção de 1 000 PTE ou fracção deste montante, de 10 PTE até 200 000 PTE; 5 PTE entre 200 000 PTE e 1 000 000 PTE; de 4 PTE entre 1 000 000 PTE e 10 000 000 PTE; e de 3 PTE sobre o excedente de 10 000 000 PTE.

16.

A Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro de 1998 (*Diário da República* I, série B, n.º 273, de 25 de Novembro de 1998), instituiu limites máximos para os emolumentos devidos em aplicação da Tabela. Nos termos do artigo 23.º, alínea c), da Tabela, na versão que resulta desta portaria, os emolumentos devidos pelo registo de um acto social, como o aumento do capital social, não podem exceder o montante de 15 000 000 PTE.

### **Litígio no processo principal**

17.

Em 30 de Setembro de 1997, a SONAE celebrou escrituras públicas da alteração dos seus estatutos, da cisão/fusão e do aumento do capital social. Em aplicação dos artigos 1.º, n.º 3, e 14.º da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.º 883/89, os serviços do Registo Comercial fixaram o montante dos direitos de inscrição destas modificações em 7 662 000 PTE.

18.

A SONAE impugnou a liquidação destes direitos no Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto alegando que constituíam, na realidade, um imposto sobre o capital social e, conseqüentemente, eram incompatíveis com a Directiva 69/335.

19.

Interrogando-se sobre a interpretação da Directiva 69/335, para efeitos da apreciação da compatibilidade com esta do artigo 1.º, n.º 3, da Tabela, o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«Considerando que em certos casos (por exemplo, aumento de capital, fusão, cisão de sociedades) é obrigatório a realização de escritura pública, inscrição no Registo Comercial e no Registo Nacional de Pessoas Colectivas;

Considerando que esses serviços são prestados por serviços públicos na dependência do Estado Português;

Considerando que posteriormente à realização da liquidação impugnada, o Estado Português aprovou uma lei que fixa um montante máximo, a pagar por aqueles actos, a qual não se aplica retroactivamente,

Considerando o disposto nos artigos 10.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE,

1) Os emolumentos pagos por esses serviços podem ser calculados e cobrados em função do valor do acto?

a) Esse valor pode ser ilimitado?

b) Esse valor pode ser calculado da forma questionada na alínea 1) se tiver um limite máximo?

2) Em obediência à directiva [69/335], o Tribunal do Estado-Membro deve reduzir o montante a pagar, de acordo com o limite máximo fixado em legislação nacional posterior à prática do acto?

3) Os emolumentos pagos por esses serviços têm de ser calculados tendo em atenção os custos inerentes à prestação do serviço?

4) Esses custos são os decorrentes da realização do acto e manutenção dos serviços necessários à realização do mesmo?

5) O critério que atenda à vantagem económica que o utilizador retira do acto pode ser utilizado para calcular o valor a pagar pela prática do acto?

### **Primeira, terceira, quarta e quinta questões**

20.

Observe-se, a título prévio, que resulta dos autos que os direitos cuja liquidação é impugnada no órgão jurisdicional de reenvio foram calculados unicamente com base no valor do aumento do capital social inscrito no Registo Comercial e que o registo dos actos de cisão e de fusão não deu lugar à cobrança de qualquer direito de inscrição.

21.

Nestas condições, as primeira, terceira, quarta e quinta questões, a examinar em conjunto, devem, no essencial, ser entendidas como visando determinar se o artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de os direitos cobrados pela inscrição de um aumento do

capital social de uma sociedade de capitais no registo comercial e cujo montante é calculado em função do valor do acto registado, como aqueles que estão em causa no processo principal, têm carácter remuneratório ou se estes direitos devem, para revestir esse carácter, ser calculados segundo outros critérios, como o custo do serviço prestado, os custos de funcionamento do serviço que efectua a inscrição ou as vantagens económicas ou jurídicas obtidas pela sociedade a pedido da qual o registo é efectuado.

22.

Para responder adequadamente a estas questões, há que determinar, em primeiro lugar, se a cobrança de direitos como os que estão em causa no processo principal constitui uma imposição na acepção da Directiva 69/335 ou se, como defende o Governo português, não está abrangida pelo campo de aplicação desta.

23.

A este propósito impõe-se observar que, em aplicação da legislação portuguesa, as sociedades de capitais são obrigadas a inscrever o aumento do seu capital social no Registo Comercial e a pagar, nesse acto de inscrição, direitos de registo cujo produto reverte a favor do Cofre. O Cofre tem a seu cargo não só as despesas de instalação e funcionamento do Registo Comercial, mas também as despesas de funcionamento do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, o pagamento da parte fixa do salário dos notários e dos restantes funcionários da justiça, bem como, mediante autorização do Ministério da Justiça, de outras despesas na área judicial (v. acórdão de 29 de Setembro de 1999, Modelo, C-56/98, Colect., p. I-6427, n.º 20).

24.

Daqui resulta que os direitos em causa no processo principal, devidos em aplicação de uma norma jurídica posta em vigor pelo Estado, são pagos por um particular ao Estado para financiar missões deste (v. acórdão Modelo, já referido, n.º 21).

25.

Tendo em conta os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335, designadamente a supressão dos impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, devem ser consideradas imposições, na acepção da directiva, emolumentos notariais cobrados pelo Estado por uma operação abrangida pela directiva e pagos a este último para financiar despesas públicas (v. acórdão Modelo, já referido, n.º 22).

26.

Daqui resulta que direitos como os que estão em causa no processo principal, cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335.

27.

Consequentemente, há que determinar, em segundo lugar, se tais direitos são abrangidos pela proibição contida no artigo 10.º da Directiva 69/335 ou se constituem direitos com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335.

28.

Em primeiro lugar, quanto ao artigo 10.º da Directiva 69/335, recorde-se que, nos termos da alínea c), são proibidas, com excepção do imposto sobre as entradas de capital, as imposições sobre a inscrição 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. Esta proibição é justificada pelo facto de, embora estas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, o instrumento utilizado para reunir capitais, pelo que a sua manutenção poderia pôr igualmente em causa os objectivos prosseguidos pela Directiva 69/335 (acórdãos de 11 de Junho de 1996, Denkavit International e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.º 23, e Modelo, já referido, n.º 24).

29.

É igualmente jurisprudência constante que esta proibição tem por objecto não só os direitos pagos pela inscrição das novas sociedades, mas também os direitos devidos pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, uma vez que são também cobrados em razão de uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades em questão. Não constituindo formalmente um processo prévio ao exercício da actividade das sociedades de capitais, o registo dos aumentos de capital nem por isso deixa de condicionar o exercício e a prossecução dessa actividade (v., designadamente, acórdão de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 23).

30.

Uma vez que o aumento do capital social de uma sociedade de capitais deve, num sistema jurídico como o que está em causa no processo principal, obrigatoriamente ser objecto de inscrição no Registo Comercial, há que reconhecer que esta inscrição constitui uma formalidade essencial ligada à forma jurídica da sociedade e que essa inscrição condiciona o exercício e a prossecução da actividade desta.

31.

Daqui resulta que direitos devidos pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, como os que estão em causa no processo principal, são, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, em princípio, proibidos pelo artigo 10.º, alínea c), da referida directiva.

32.

Seguidamente, no que respeita ao artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, há que salientar que a distinção entre as imposições proibidas pelo artigo 10.º da referida Directiva 69/335 e os direitos com carácter remuneratório cuja cobrança é autorizada implica que estes últimos incluam apenas retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado. Uma retribuição cujo montante não tenha qualquer relação com o custo desse serviço específico ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que é a contrapartida, mas em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação que deveria ser considerada como uma imposição unicamente abrangida pela proibição instituída pelo artigo 10.º da Directiva 69/335 (acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.ºs 41 e 42).

33.

Acrescente-se que, se, em relação a certas operações, como a inscrição de uma sociedade, pode ser difícil determinar o custo da operação, o que implica que deve ser admitida a avaliação forfetária desse custo, mas é necessário, no entanto, que esta avaliação seja efectuada de forma razoável, tendo em conta, designadamente, o número e a qualificação dos agentes, o tempo gasto por esses agentes, bem como as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação (v., nomeadamente, acórdão IGI, já referido, n.º 27).

34.

Além disso, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um direito cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito não pode, pela sua própria natureza, constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335. Efectivamente, mesmo podendo existir, em certos casos, umnexo entre a complexidade de uma operação de registo e a importância dos capitais subscritos, o montante de tal direito não terá, em geral, qualquer relação com as despesas efectivamente feitas pela administração com as formalidades de registo (acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.º 31, e IGI, já referido, n.º 31).

35.

Daqui resulta que, na medida em que aumentam directamente e sem limites na proporção do valor do acto registado, direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade de capitais no Registo Comercial, como os que estão em causa no processo principal, não constituem direitos com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335.

36.

Acrescente-se que, se é certo que a ausência de um limite máximo constitui um indício de que um direito calculado em função do valor do acto registado não tem carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335, a existência desse limite que, aliás, não é imposto nem proibido pela referida directiva, não é, por si só, susceptível de atribuir ao referido direito carácter remuneratório.

37.

Com efeito, uma vez que, como resulta dos n.ºs 32 e 33 do presente acórdão, o montante de um direito cobrado em contrapartida de uma operação determinada deve sempre ser calculado relativamente ao custo desta operação para ter carácter remuneratório na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, quer esse custo seja precisamente quantificável quer necessite de uma avaliação forfetária, um limite máximo, que não pode ser considerado como sendo razoável em relação ao referido custo, não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa.

38.

Saliente-se, além disso, que o facto de calcular o montante do direito com base no custo do serviço prestado, que é o único modo de cálculo de um direito com carácter remuneratório na acepção da Directiva 69/335 admitido pelo Tribunal de Justiça, permite, como resulta do n.º 30 do acórdão Fantask e o., já referido, a um Estado-Membro ter em conta não só os custos, materiais e salariais, que estão directamente ligados à realização das operações de registo cujo direito em causa constitui a contrapartida, mas também a fracção das despesas gerais da administração competente que são imputáveis a estas operações.



39.

Daqui resulta que, na medida em que nem a vantagem económica nem a vantagem jurídica decorrente da inscrição de um acto relativo a uma sociedade de capitais no Registo Comercial constituem custos ligados ao serviço prestado, estas vantagens não podem ser tidas em conta para efeitos de cálculo do montante de um direito com carácter remuneratório.

40.

Finalmente, há que sublinhar que, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado, no n.º 28 do acórdão Fantask e o., já referido, que é admissível que um Estado-Membro apenas cobre direitos pelas operações de registo mais importantes e que repercute sobre tais direitos os custos de operações menores efectuadas gratuitamente, resulta do mesmo número que o Tribunal de Justiça apenas raciocinou em função da importância respectiva dos diferentes tipos de operações que podem ser efectuadas e não em função da importância, nomeadamente à luz do seu capital social ou da sua capacidade económica, das sociedades de capitais a pedido das quais uma operação determinada é efectuada.

41.

Daqui resulta que, contrariamente ao que defende o Governo português, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não autoriza um Estado-Membro a introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento desolidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença no montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

42.

Além disso, esta conclusão é conforme com a interpretação da Directiva 69/335 acolhida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni, já referido. Com efeito, resulta do n.º 44 deste acórdão que, embora os direitos cobrados como contrapartida por um serviço prestado possam ser diferentes conforme a forma jurídica da sociedade, os seus montantes não devem exceder o custo do serviço em causa.

43.

Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às primeira, terceira, quarta e quinta questões que o artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição do aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório. A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida. Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.

## Segunda questão

44.

Quanto à segunda questão, há que reconhecer que, mesmo na hipótese de a Directiva 69/335 impor a aplicação retroactiva da Portaria n.º 996/98, o órgão jurisdicional de reenvio não poderia proceder à redução do montante dos direitos em causa no processo principal na medida em que o limite máximo a partir de agora previsto no artigo 23.º, alínea c), da Tabela, na versão que resulta da Portaria n.º 996/98, isto é, 15 000 000 PTE, é, de qualquer forma, superior ao montante dos direitos devidos no caso presente pela SONAE.

45.

Consequentemente, qualquer que fosse a resposta à segunda questão, a mesma seria manifestamente irrelevante para a solução do litígio no processo principal.

46.

Segundo jurisprudência constante, nestas circunstâncias, há que considerar que as questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça não dizem respeito a uma interpretação do direito comunitário que corresponda a uma necessidade objectiva para a decisão que o órgão jurisdicional *a quo* deve tomar (v., nomeadamente, acórdão de 29 de Outubro de 1998, Zaninotto, C-375/96, Colect., p. I-6629, n.º 79).

47.

Assim, não há que responder à segunda questão.

## Quanto às despesas

48.

As despesas efectuadas pelos Governos português e espanhol, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, por despacho de 16 de Abril de 1999, declara:

**O artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão que resulta da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital social de uma sociedade no Registo Comercial e cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não têm carácter remuneratório.**

**A existência de um limite máximo que não pode ser ultrapassado por estes direitos não é, por si só, susceptível de atribuir esse carácter remuneratório se o referido limite não for fixado de forma razoável em função do custo do serviço cujos direitos constituem a contrapartida.**

**Além disso, um Estado-Membro não pode, sem retirar aos direitos o seu carácter remuneratório, introduzir, na tabela dos direitos a cobrar em contrapartida de um serviço prestado, um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades de capitais com capital social importante do que para as sociedades com um capital social menor, sem que esta diferença de montante dos direitos tenha qualquer ligação com o custo do serviço.**

Skouris

Schintgen

Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de Junho de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Segunda Secção

V. Skouris



## Sumário

No acórdão *Sonae*, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre os emolumentos do registo comercial cobrados por ocasião da prática de determinadas operações abrangidas pela Directiva 69/335/CEE relativa a impostos sobre as reuniões de capitais, considerando-os incompatíveis com o direito comunitário. Tratando-se de um acórdão que retoma a linha jurisprudencial anteriormente professada pelo Tribunal relativamente a outros emolumentos cobrados em Portugal, o aresto elimina mais um elemento arcaico do sistema fiscal português.

### O direito comunitário

A directiva 69/335/CEE de 17 de Julho de 1969<sup>1</sup> impõe a abolição de todos os impostos sobre as reuniões de capitais em vigor nos Estados membros, com exclusão de um imposto cobrado num único momento em todos os Estados membros. O artigo 4.º, n.º 1 da directiva prevê a sujeição a imposto sobre as entradas de capital da constituição de uma sociedade de capitais, bem como do aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie.

Nos termos do n.º 3 da mesma disposição, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, e designadamente a transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente, bem como a alteração do objecto social de uma sociedade de capitais, não são considerados constituição de uma sociedade de capitais para efeitos da alínea a) do n.º 1 desta disposição.

O artigo 10.º enumera outros impostos semelhantes ao imposto sobre as entradas de capital, cuja cobrança pelos Estados membros é proibida. O n.º 1 do artigo 12.º enumera exhaustivamente os impostos ou direitos que podem ser cobrados pelos Estados membros, em derrogação do disposto no artigo 10.º, relativamente às operações aí enunciadas.

### O direito português

O Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de Dezembro, prevê no seu artigo 3.º, alínea q) o dever de inscrição no Registo Comercial de determinados actos sociais, tais como a fusão, cisão, transformação e a dissolução de uma sociedade, o aumento, redução ou reconstituição do capital social de uma sociedade de capitais.

O artigo 6.º do Código determina que os emolumentos cobrados pela inscrição dos actos sociais no registo comercial constituem receita do cofre dos notários, conservadores e funcionários de justiça. Este cofre suporta, designadamente, as despesas de instalação e funcionamento do registo comercial.

A Tabela de Emolumentos do Registo Comercial fixa o montante dos emolumentos devidos pela inscrição dos actos sociais no registo comercial. A Tabela, na redacção que lhe foi introduzida pela Portaria 883/89, de 13 de Outubro, prevê no artigo 1.º, n.ºs 1 e 2 que os emolumentos devidos pela inscrição dos actos sociais em causa são de montante fixo.

O n.º 3 da referida disposição estabelece que, no caso de o valor do acto objecto de registo ser superior a 100.000\$, acrescem sobre os emolumentos fixos, emolumentos variáveis cujo montante é calculado sobre o valor do acto.

A Portaria 996/98, de 25 de Novembro de 1998, introduziu limites máximos para os emolumentos. No artigo 23.º, alínea c) da Tabela, na redacção introduzida por esta portaria, os emolumentos devidos pelo registo de um acto social não podem exceder o montante de 15.000.000\$.

### A decisão do Tribunal de Justiça

*O conceito de imposição na acepção da directiva*

---

<sup>1</sup> 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 de 3.10.1969, p. 25. Doravante designada directiva. Uma versão consolidada, a título meramente documental, encontra-se disponível em [www.europa.eu.int/eur-lex](http://www.europa.eu.int/eur-lex).

O primeiro passo da análise do Tribunal consiste num exame do destino dado à receita cobrada para determinar se os emolumentos estão sujeitos ao âmbito de aplicação da directiva.

O Tribunal sublinha que os aumentos de capital são actos sujeitos a registo, devendo as sociedades pagar, no momento da inscrição, direitos de registo cujo produto reverte a favor do Cofre. O Tribunal assinala ainda que o Cofre tem a seu cargo o pagamento da parte fixa do salário dos notários e dos restantes funcionários de justiça.

Cabe ainda ao Cofre prover às despesas de funcionamento do Registo Nacional das Pessoas Colectivas, bem como de outras despesas na área judicial<sup>2</sup>. Trata-se, pois, de direitos que são devidos em aplicação de uma norma jurídica, sendo pagos por um particular ao Estado para financiar missões deste<sup>3</sup>. O Tribunal conclui que o conceito de imposição previsto na directiva é aplicável aos direitos de registo em causa<sup>4</sup>.

#### *A proibição prevista no artigo 10.º da directiva*

O Tribunal concentra-se em seguida sobre a questão de determinar se os direitos em causa são abrangidos pela proibição do artigo 10.º da directiva. O Tribunal começa por assinalar que a alínea c) do artigo 10.º da directiva proíbe as imposições sobre a inscrição 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<sup>5</sup>.

Em seguida, recorda que, de acordo com a sua jurisprudência, esta proibição abrange não só os direitos devidos pela inscrição das novas sociedades, mas também os direitos devidos pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, já que também são cobrados em virtude de uma formalidade essencial ligada à forma jurídica das sociedades em questão<sup>6</sup>. De acordo com o Tribunal, é o caso dos emolumentos devidos pela inscrição do aumento do capital social<sup>7</sup>.

#### *A derrogação prevista no artigo 12.º da directiva*

O Tribunal verifica em seguida se o direito beneficia da derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea e) da directiva, que diz respeito aos direitos com carácter remuneratório, ou seja, retribuições cujo montante é calculado com base no custo do serviço prestado. A este respeito, o Tribunal recorda que, sempre que o montante de uma retribuição não tenha qualquer relação com o custo da operação de que é a contrapartida, a derrogação prevista por aquela disposição não é aplicável, caindo a retribuição exclusivamente no âmbito de aplicação da proibição prevista no artigo 10.º da directiva<sup>8</sup>.

#### Comentário

Ao adoptarem a directiva 69/335/CEE, os Estados membros pretenderam abolir todas as formas de discriminação resultante de diferentes disposições nacionais em matéria de direitos de registo aplicáveis a entradas de capitais nas sociedades e imposto de selo sobre títulos.

Na prossecução deste objectivo, o artigo 4.º da directiva enumera as transacções que estão sujeitas ao âmbito de aplicação da directiva e que estão ou podem estar sujeitas a um único imposto sobre as reuniões de capitais, cobrado uma única vez e com um nível idêntico em todos os Estados membros. Esta enumeração inclui a constituição de uma sociedade de capitais; a transformação em sociedade de capitais; o aumento do capital social.

Com vista a impedir os Estados membros de frustrarem o objectivo fixado no artigo 4.º da directiva, o artigo 10.º da directiva proíbe-os de cobrarem qualquer outra imposição, seja sob que forma for, no que toca às operações enunciadas no artigo 4.º.

<sup>2</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 23.

<sup>3</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 24.

<sup>4</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 26.

<sup>5</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 28.

<sup>6</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 29.

<sup>7</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 31.

<sup>8</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafos 35-39.

Por outro lado, é necessário recordar que foi necessário contornar a reserva, formulada pelos Estados membros, relativamente a um âmbito de aplicação demasiado amplo da directiva, mediante a previsão da derrogação constante do artigo 12.º da directiva<sup>9</sup>.

A subtil e ténue fronteira entre direitos lícitos e ilícitos à luz desta directiva deu azo a uma jurisprudência que procede a uma análise casuística para determinar se os Estados membros visam frustrar os objectivos fixados pela directiva<sup>10</sup>.

Com vista a evitar este obstáculo, o Advogado-Geral Cosmas sugeriu nas suas conclusões no acórdão *Modelo I*<sup>11</sup> uma abordagem diferente da questão, procurando uma definição geral de imposições para efeito da aplicação da directiva.

Esta definição geral é composta por quatro elementos: a) prestação do particular ao Estado; b) carácter forçado da prestação, porque o imposto não é uma prestação voluntária; c) falta de contrapartida específica; e d) visa a realização de objectivos públicos, identificados como sendo os objectivos cuja definição compete ao Estado<sup>12</sup>.

Esta proposta não foi seguida pelo Tribunal neste acórdão, relativo a emolumentos notariais devidos por ocasião do aumento do capital social e da alteração da firma e da sede social, nem no acórdão *Modelo II*, relativo aos emolumentos notariais exigidos aquando da celebração de uma escritura de aumento de capital social e de modificação do contrato de sociedade<sup>13</sup>. Assim, nos acórdãos respeitantes ao sistema fiscal português, o Tribunal de Justiça parece ter rejeitado a aplicação de uma definição geral comunitária de imposição para efeito da aplicação da directiva, preferindo uma apreciação caso a caso<sup>14</sup>.

#### *O conceito de direitos com carácter remuneratório*

Com vista a apreciar a natureza dos emolumentos cobrados, o Tribunal faz referência à sua jurisprudência anterior nos acórdãos *Ponente Carni*<sup>15</sup> e *Fantask*<sup>16</sup>. Assim, após recordar que a alínea e) do n.º 1 do artigo 12.º da directiva não abrange imposições cujo montante é calculado em função da globalidade dos custos de funcionamento e de investimento do serviço encarregado dessa operação, não surpreende que o Tribunal conclua que os emolumentos do caso em apreço sejam proibidos pelo disposto no artigo 10.º da directiva.

Resta, contudo, saber em que condições é que tais emolumentos poderiam ser considerados lícitos à luz do disposto no artigo 12.º, n.º 1, alínea e) da directiva.

Em jurisprudência anterior, o Tribunal estabeleceu que o montante de direitos cobrados na altura de um registo deve ser calculado com base no custo do serviço prestado<sup>17</sup>.

Posteriormente, no acórdão *Fantask*, o Tribunal assinalou que o custo do serviço prestado abrange custos, materiais e salariais, que estão directamente ligados à realização das operações de registo cujo direito em causa constitui a contrapartida, bem como da fracção das despesas gerais da administração competente que são imputáveis a estas operações<sup>18</sup>.

<sup>9</sup> Cf. as conclusões do Advogado-Geral no acórdão *Fantask*, proc. C-188/95, parágrafo 27.

<sup>10</sup> Cf. acórdão de 20 de Abril de 1993, *Ponente Carni Spa e Cispadana Costruzioni Spa c. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, proc. C-71/91 e C-178/91, Colect. p. I-1915; acórdão de 11 de Junho de 1996, *Denkavit International BV e outros*, proc. C-2/94, Colect. p. I-2827; acórdão de 2 de Dezembro de 1997, *Fantask A/S e outros c. Industriministeriet*, proc. C-188/95, Colect. p. I-6783.

<sup>11</sup> Acórdão de 29 de Setembro de 1999, *Modelo SGPS SA e Director-geral dos Registos e Notariado*, proc. C-56/98, Colect., p. I-6427; conclusões apresentadas em 20 de Maio de 1999. Doravante designado acórdão *Modelo I*.

<sup>12</sup> Conclusões do Advogado-Geral no acórdão *Modelo I*, parágrafo 57.

<sup>13</sup> Acórdão de 21 de Setembro de 2000, *Modelo Continente SGPS S A e Fazenda Pública*, proc. C-19/99.

<sup>14</sup> Cf. Paul Farmer, *An outline of the case-law of the European Court of Justice on the capital duty legislation*, in *EC Tax Review*, 1999, n.º 1, p. 45; Pedro Cabral e Andreas Knapp, "Eyes wide shut": Portuguese notaries' fees under European Community law, in *European Law Review*, n.º 25, 2000, pp. 669-679, maxime p. 674.

<sup>15</sup> Acórdão *Ponente Carni*, cit. supra. Sobre este acórdão, cf. Carlo Grammacia e Servaas van Thiel, *Italian Government registration duty*, in *European Taxation*, 1993, November, p. 376.

<sup>16</sup> Acórdão *Fantask*, cit. supra.

<sup>17</sup> Acórdão *Ponente Carni*, cit. supra, parágrafos 41-42.

<sup>18</sup> Acórdão *Fantask*, cit. supra, parágrafo 30.

O Tribunal admitiu que os montantes de direitos cobrados por ocasião do registo podem variar em função da importância respectiva dos diferentes tipos de operações, podendo cobrir igualmente as despesas ocasionadas por operações menores efectuadas gratuitamente. Contudo, o legislador nacional não pode recorrer a uma diferenciação consoante a importância, nomeadamente à luz do seu capital social ou da sua capacidade económica, das sociedades de capitais a pedido das quais é efectuada uma determinada operação<sup>19</sup>.

O Tribunal responde desta forma ao argumento apresentado pelo Governo português, segundo o qual a Tabela continha um elemento de solidariedade entre grandes e pequenas sociedades, instituindo, para o mesmo serviço, um direito mais elevado para as sociedades com capital social mais importante do que para as sociedades com um capital social inferior<sup>20</sup>. Esta diferenciação não é lícita, uma vez que não tem qualquer conexão com o custo do serviço prestado.

No entanto, é possível ao legislador nacional diferenciar consoante a forma jurídica da sociedade<sup>21</sup> – desde que o montante dos direitos cobrados em contrapartida do serviço prestado não exceda o custo do serviço em causa.

Além disso, um Estado membro pode prever direitos normalizados e fixar os respectivos montantes por tempo indeterminado, desde que se certifique regularmente de que tais direitos não ultrapassam o custo médio das operações em causa<sup>22</sup>.

A a apreciação do custo de determinadas operações é assaz difícil, admitindo o Tribunal que seja necessária uma avaliação *à forfait* desse custo. Esta avaliação deve, contudo, seguir o critério da razoabilidade, devendo ter em conta, designadamente, o número e a qualificação dos agentes; o tempo gasto por esses agentes; as diversas despesas materiais necessárias à realização dessa operação<sup>23</sup>.

Tais escolhos não são, no entanto, de molde a concluir pela licitude dos emolumentos do Registo comercial. Assim, emolumentos que aumentam directamente e sem limites na proporção do valor do acto registado não constituem direitos com carácter remuneratório<sup>24</sup>. Trata-se antes de emolumentos cuja finalidade é exclusivamente a de arrecadação de receitas<sup>25</sup>.

#### *A Portaria 996/98, de 25 de Novembro*

Apesar de a Portaria 996/98 não ser aplicável aos factos do processo *sub iudicio*, o Tribunal pronunciou-se sobre se a introdução, operada por esta Portaria, de um limite máximo altera os dados da questão. A este respeito, o Tribunal afirma claramente que a existência desse limite máximo – o qual não é imposto nem proibido pela directiva – não permite concluir pela licitude dos emolumentos<sup>26</sup>. Trata-se da aplicação do mesmo critério de comparação com o custo da operação: um limite máximo que não seja razoável relativamente ao referido custo não pode modificar o eventual carácter não remuneratório do direito em causa<sup>27</sup>. Assim, num claro aviso ao Governo português, o Tribunal esclarece que o montante de qualquer direito cobrado em contrapartida de uma operação deve ser sempre calculado relativamente ao custo da operação, quer a legislação nacional imponha um limite máximo ou não.

#### *Os efeitos do presente acórdão sobre as jurisdições nacionais*

Depois de um acórdão ser proferido em reenvio prejudicial, o processo regressa à jurisdição nacional *a quo*. O processo seguirá os seus termos no tribunal nacional a partir do momento em que os autos foram suspensos.

<sup>19</sup> Acórdão *Fantask*, cit. supra, parágrafo 34.

<sup>20</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 41.

<sup>21</sup> acórdão *Ponente Carni*, cit. supra, parágrafo 44.

<sup>22</sup> Idem, ibidem.

<sup>23</sup> Acórdão de 26 de Setembro de 2000, *IGI*, proc. C-134/99, Colect., p. I-7717, parágrafo 27. Este acórdão diz respeito aos emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas.

<sup>24</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 35.

<sup>25</sup> Luís Brito Correia, anotação ao acórdão *Modelo I*, in Ministério da Justiça, *Colectânea Anotada de Jurisprudência*, Lisboa, 2000, p. 46; Sérgio Vasques, anotação ao acórdão *Modelo SGPS*, in Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques, *Jurisprudência Fiscal Comunitária Comentada*, Lisboa, 2001, no prelo.

<sup>26</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 36.

<sup>27</sup> Acórdão *Sonae*, parágrafo 37.

Por este motivo, o presente acórdão suscita a questão da autoridade do caso julgado de uma decisão proferida em reenvio prejudicial. Os acórdãos proferidos em reenvio prejudicial têm carácter meramente declarativo, que resulta do seu próprio conteúdo: o Tribunal "declara", ao contrário dos processos contenciosos, no termo dos quais o Tribunal "decide". O carácter declarativo e a ausência de disposições comunitárias que disponham expressamente nesta matéria deram azo a dúvidas no que toca ao tipo de efeitos produzidos por acórdãos proferidos em reenvio prejudicial. Contudo, a doutrina dominante considera que tais acórdãos são declarativos, sendo proferidos no termo de um procedimento entre juízes, não *inter partes* e de natureza não contenciosa<sup>28</sup>.

A interpretação do Tribunal vincula o órgão jurisdicional nacional *a quo* (o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto), bem como quaisquer tribunais superiores que possam pronunciar-se sobre o mesmo processo, em instância de recurso.

No que toca a processos futuros, que não o presente, coloca-se igualmente a questão de saber qual o efeito do acórdão ora comentado. A doutrina considera que os acórdãos proferidos em reenvio prejudicial relativos à interpretação do direito comunitário possuem força persuasiva sobre outros tribunais, os quais disporão de duas alternativas: ou conformar-se com a interpretação do Tribunal de Justiça, ou então proceder a uma nova questão prejudicial<sup>29</sup>. Esta posição resulta directamente do objectivo do reenvio prejudicial, que consiste em evitar divergências entre a jurisprudência dos Estados membros.

O Tribunal teve a ocasião de definir no caso *Da Costa* os efeitos dos acórdãos interpretativos nos seguintes termos: o juiz nacional encontra-se vinculado pela interpretação do Tribunal de Justiça, quer tenha sido ele próprio a suscitar a jurisprudência, quer esteja perante uma questão materialmente idêntica<sup>30</sup>.

Contudo, os outros tribunais têm sempre a possibilidade - ou a obrigação, no caso de estarem preenchidas as condições exigidas pelo 3.º parágrafo do art. 234.º CE - de proceder a um novo reenvio prejudicial, se o considerarem necessário. Tal poderá suceder no caso de o processo conter novos elementos ou factores<sup>31</sup>. No entanto, em conformidade com o n.º 3 do art. 104.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça<sup>32</sup>, quando uma questão for manifestamente idêntica a uma questão que o Tribunal já tenha decidido anteriormente, a resposta a essa questão pode ser dada por meio de despacho fundamentado, no qual o Tribunal faz, se for caso disso, referência ao acórdão anterior ou à jurisprudência em causa. Na prática, o Tribunal comunica a decisão anterior à jurisdição de reenvio, inquirindo se esta considera existirem circunstâncias que justifiquem uma nova questão prejudicial; caso contrário, a jurisdição nacional não procede ao reenvio<sup>33</sup>.

As jurisdições nacionais geralmente seguem a interpretação dada pelo Tribunal em casos similares que lhes são submetidos. Assim, face a litígios relativos a emolumentos do registo comercial, os tribunais nacionais devem aplicar a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão ora comentado. Contudo, esta interpretação dever-se-á cingir a litígios que digam respeito a factos previstos na directiva, tais como a constituição de uma sociedade de capitais; a transformação em sociedade de capitais; o aumento de capital social e o aumento do activo de uma sociedade de capitais; a transferência de um país

<sup>28</sup> Ver, por todos, Denys Simon, *Le système juridique communautaire*, Paris, 1998, p. 515.

<sup>29</sup> Koen Lenaerts e Dirk Arts, in Robert Bray (ed.), *Procedural law of the European Union*, Londres, 1999, p. 292 e n. 158.

<sup>30</sup> Acórdão de 27 de Março de 1963, procs. apensos 28 a 30/62, *da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV c. Administration fiscale néerlandaise*, Recueil, p. 361.

<sup>31</sup> Acórdão *Da Costa*, cit. supra. O facto de ser necessário proceder a um novo reenvio prejudicial confirma que não se está perante um caso julgado; o Tribunal de Justiça poderia, em teoria, alterar a sua jurisprudência anterior. Cf. Denys Simon, ob. cit., p. 517; Koen Lenaerts e Dirk Arts, ob. cit., p. 291.

<sup>32</sup> Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 19 de Junho de 1991, JO C 34 de 1.2.2001, com uma alteração publicada no JO L 119 de 27.04.2001. Uma versão codificada, sem valor vinculativo, encontra-se disponível em [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int).

<sup>33</sup> Cf., *mutatis mutandis*, Jean van Steenwinckel e Anouk Theissen, *VAT treatment of conveyances of buildings and the land on which they stand*, in *VAT Monitor*, anotação ao ac. de 8 de Junho de 2000, *Finanzamt Goslar c. Brigitte Breitsohl*, proc. C-400/98, Jan.-Fev. 2001, pp. 25-28, *maxime* p. 27 no que toca aos efeitos, sobre outros processos, de um acórdão proferido em reenvio prejudicial em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.



terceiro para um Estado membro da sede estatutária de uma entidade que seja considerada sociedade de capitais; a transferência de um Estado membro para outro da sede de direcção efectiva de uma sociedade de capitais<sup>34</sup>.

Acresce que, se o tribunal nacional considerar que os factos dos autos contêm elementos que diferem da jurisprudência anterior, deverão proceder ao reenvio prejudicial. Se tal for necessário, cabe ao requerente no processo *a quo* o ónus da prova de que o processo é materialmente idêntico ao que suscitou a presente interpretação.

No que toca aos efeitos do acórdão ora anotado relativamente às *autoridades nacionais*, uma vez que o direito português está em contradição com o direito comunitário tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, cabe ao Governo português retirar as ilações desta decisão e correspondentemente alterar a legislação nacional.

No presente caso, tal significa que, no caso de se manter a opção legislativa por emolumentos variáveis, estes não poderão em caso algum exceder o custo do serviço prestado, quer a legislação nacional imponha ou limite máximo ou não.

Uma última observação quanto aos efeitos *no tempo* do acórdão. No quadro de um reenvio prejudicial sobre a interpretação de uma disposição de direito comunitário, cabe ao Tribunal esclarecer e precisar o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada, desde o momento da sua entrada em vigor. Por este motivo, a norma interpretada deve ser aplicada pelo juiz *ex tunc*, se estiverem preenchidas as condições que permitam levar aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio referente à aplicação dessa norma<sup>35</sup>.

Daqui resulta que uma limitação dos efeitos temporais de um acórdão é absolutamente excepcional. No caso presente, não existe qualquer elemento susceptível de justificar uma derrogação ao princípio do efeito *ex tunc*.

Em particular, qualquer argumento ligado à importância do prejuízo financeiro que o Governo português terá de sofrer, ocasionado pela restituição dos direitos indevidamente cobrados, não pode ser aceite.

#### Conclusão

Em jeito de conclusão, pode afirmar-se que, apesar de este acórdão não introduzir inovações face à jurisprudência anterior, constitui um elemento fortemente perturbador da irracional estrutura de receitas públicas, em vigor em Portugal e que poderá resultar numa autêntica destruição dos registos impostos pelo legislador português.

Este desabar dos registos parece particularmente inevitável tendo em conta a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de emolumentos notariais (acórdãos *Modelo I e II*) – amplamente invocada por particulares e prontamente aplicada pelos tribunais administrativos aos emolumentos notariais invocados por sociedades comerciais por actos praticados perante notários em Portugal – e de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas (acórdão *IGI*)<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Cf. o artigo 4.º da directiva.

<sup>35</sup> Acórdão de 28 de Março de 1980, *Amministrazione Finanze dello Stato c. Denkavit italiana*, proc. 61/79, Rec., p. 1205, cons. 16; de 13 de Fevereiro de 1996, *Bautia e Société française maritime*, proc. C-197/94 e C-252/94, Colect. p. I-505, cons. 47.

<sup>36</sup> Cf. os acórdãos do STA de 24 de Novembro de 1999, *Universo Banco Directo S.A.* e de 19 de Janeiro de 2000, *Empreendimentos Imobiliários Colombo S.A.*, bem como o acórdão do Tribunal Central Administrativo de 30 de Novembro de 1999, *Contivenda*.