ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

29 de Setembro de 1999 *

No processo C-56/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Modelo SGPS SA

e

Director-geral dos Registos e Notariado,

sendo interveniente:

Ministério Público,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 4.°, n.° 3, 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), 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 F1 p. 22), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171),

* Língua do processo: português.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: P. J. G. Kapteyn, presidente de secção, J. L. Murray e H. Ragnemalm (relator), juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Modelo SGPS SA, por C. Osório de Castro, advogado no Porto,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, Â. Seiça Neves, membro do mesmo serviço, e R. Barreira, consultor no Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho de Ministros, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por J. Devadder, director de administração no Serviço Jurídico do Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no Ministério Federal da Economia, e A. Dittrich, Ministerialrat no Ministério Federal da Justiça, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo austríaco, por C. Stix-Hackl, Gesandte no Ministério federal dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por A. M. Alves Vieira e H. Michard, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Modelo SGPS SA, representada por C. Osório de Castro, do Governo português, representado por L. Fernandes e A. César Machado, consultora no Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho de Ministros, na qualidade de agente, do Governo belga, representado por A. Snoecx, consultora no Serviço Jurídico do Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por A. Dittrich, do Governo espanhol, representado por S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, na qualidade de agente, do Governo francês, representado por S. Seam, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por A. Alves Vieira e H. Michard, na audiência de 25 de Março de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Maio de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 21 de Janeiro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de Fevereiro do mesmo ano, o Supremo Tribunal Administrativo

submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), quatro questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 4.°, n.° 3, 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), 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 F1 p. 22), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171, a seguir «directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio entre a Modelo SGPS SA (a seguir «Modelo») e o director-geral dos Registos e Notariado a propósito do pagamento dos emolumentos notariais exigidos pela celebração de escrituras públicas de aumento do capital social e de modificação da denominação social e da sede da Modelo.

A regulamentação comunitária

3 Tal como resulta do respectivo preâmbulo, a directiva destina-se a promover a livre circulação de capitais, essencial à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno. A prossecução de tal finalidade implica, 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 seu lugar, de um imposto cobrado uma só vez no mercado comum e de nível igual em todos os Estados-Membros (acórdão de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783, n.° 13).

4 O artigo 4.°, n.° 1, da directiva estabelece:

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

a) A constituição de uma sociedade de capitais;

b) ...

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

...»

5 Nos termos do disposto no artigo 4.°, n.° 3, da directiva, não se considera constituição, na acepção da alínea a) do n.° 1, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais.

6 O artigo 4.°, n.° 2, da directiva enumera as diferentes operações que os Estados-Membros são livres, em certas condições, de sujeitar ou não ao imposto sobre as entradas de capital.

7 A directiva prevê igualmente, em conformidade com o seu último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital. Estes impostos, cuja cobrança está proibida, encontram-se enumerados, nomeadamente, no artigo 10.° da directiva, segundo o 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.°;

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

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.°, n.° 1, da directiva estabelece a lista exaustiva dos impostos e direitos, para além do imposto sobre as entradas de capital, que podem, por derrogação ao disposto no artigo 10.°, incidir sobre as sociedades de capitais pela prática dos actos referidos nesse artigo (v. acórdão de 2 de Fevereiro de 1988,

Dansk Sparinvest, 36/86, Colect., p. 409, n.º 9). O artigo 12.º da directiva menciona, na alínea e) do seu n.º 1, os «direitos com carácter remuneratório».

A legislação nacional

9 O Código do Notariado português, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47619, de 31 de Março de 1967, estabelece que determinados actos têm que ser celebrados por escritura pública, isto é, constar de um documento lavrado por um notário. Entre esses actos figuram os «actos de constituição, modificação, dissolução e simples liquidação das sociedades comerciais... bem como os actos de alteração dos respectivos pactos sociais» [artigo 89.º, alínea e), do Código do Notariado].

10 O montante de emolumentos devido pela celebração de actos notariais é definido pela Tabela de Emolumentos do Notariado (a seguir «tabela»), anexa ao Decreto-Lei n.º 397/83, de 2 de Novembro de 1983, na redacção que lhe foi dada por este.

11 O artigo 1.º, n.º 1, da tabela prevê que o valor dos actos notariais é, regra geral, o dos bens que constituem o seu objecto. O artigo 1.º, n.º 2, precisa o valor de cada tipo de acto notarial: esse valor é, para os actos de constituição de sociedades, de modificação do respectivo pacto social ou de dissolução, o do capital [artigo 1.º, n.º 2, alínea e)], para os aumentos de capital, com ou sem alterações do pacto que lhe respeitem, o do aumento [artigo 1.º, n.º 2, alínea f)] e, para os aumentos de capital, com alteração parcial de cláusulas diversas da directamente determinada pelo aumento, o valor deste ou da modificação referida ao capital com que a sociedade ficar, conforme o que produzir maior emolumento [artigo 1.º, n.º 2, alínea g)].

12 Nos termos do artigo 5.º da tabela, se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, há que acrescentar aos emolumentos fixos, previstos no

artigo 4.° da tabela, emolumentos variáveis cujo montante, calculado sobre o valor total do acto, é, por cada fracção de 1 000 ESC, de 10 ESC, até 200 000 ESC, de 5 ESC entre 200 000 ESC e 1 000 000 ESC, de 4 ESC entre 1 000 000 ESC e 10 000 000 ESC, e de 3 ESC acima de 10 000 000 ESC.

13 O artigo 27.°, n.° 1, alínea c), da tabela prevê uma redução a metade dos emolumentos previstos no artigo 5.° para as escrituras de modificação parcial do pacto social ou de prorrogação ou continuação da sociedade.

O litígio no processo principal

14 A Modelo decidiu aumentar o seu capital social de 7 240 000 000 ESC para 14 000 000 000 ESC e alterar a sua firma e a sede social. Em 31 de Dezembro de 1992, celebrou no 6.° Cartório Notarial do Porto a respectiva escritura pública. Por essa razão, foram-lhe solicitados emolumentos no montante de 21 006 000 ESC.

15 A Modelo impugnou a liquidação dos emolumentos no Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação. A Modelo recorreu então para o Supremo Tribunal Administrativo, alegando que os emolumentos contestados eram na realidade impostos cujo montante deveria, consequentemente, ser fixado não pelo Governo, mas pelo Parlamento, que o

montante exigido era desproporcionado em relação aos serviços fornecidos e que a cobrança dos emolumentos era incompatível com o disposto na directiva.

16 Tendo dúvidas quanto à conformidade da tabela com a directiva, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 10.° da Directiva 69/335/CEE do Conselho é invocável por um particular nas relações com o Estado, ainda que este último não tenha procedido à transposição da mesma directiva para a ordem jurídica interna?

2) As operações referidas pelo artigo 4.°, n.° 3, da Directiva 69/335/CEE devem considerar-se abrangidas pela proibição consagrada pelo artigo 10.° do mesmo acto comunitário, em termos tais que resulte proibida a cobrança, a seu propósito, não só do imposto sobre as entradas de capitais como de qualquer outra imposição, seja sob que forma for?

3) O disposto nos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que obsta a que os emolumentos devidos ao notário pela consignação em escritura pública (legalmente obrigatória) de deliberações de aumentos de capital ou de alterações estatuárias sejam variáveis em função, respectivamente, do montante do aumento e da cifra do capital, e não em função do custo do serviço prestado?

4) Em caso afirmativo, será admissível, à face dos artigos 10.° e 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE, que o montante dos referidos emolu-

mentos exceda manifesta e desrazoavelmente o custo efectivo do serviço prestado?»

Quanto às questões prejudiciais

17 Com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber, em primeiro lugar, se o pagamento de emolumentos notariais pode ser considerado como uma imposição na acepção da directiva. Se assim for, o órgão jurisdicional de reenvio pretende então saber se os emolumentos notariais estão abrangidos pela proibição do artigo 10.° da directiva ou se se trata de um direito com carácter remuneratório na acepção do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva. Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 10.° da directiva cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Quanto à qualificação como imposição na acepção da directiva

18 Como se pode ver por uma das respostas do Governo português às perguntas deste Tribunal, em Portugal, por um lado, os notários são funcionários públicos, com os mesmos direitos e obrigações dos outros funcionários públicos, e, por outro, a sua remuneração é constituída por uma parte fixa, determinada segundo critérios idênticos aos aplicáveis a todos os outros funcionários públicos, e uma parte variável, representada por uma participação nos emolumentos cobrados.

19 Os notários fazem mensalmente o apuramento dos emolumentos arrecadados. Ao total apurado subtraem as verbas, calculadas através da aplicação de certas percentagens, que devem reverter a favor do próprio notário e dos restantes

funcionários do notariado. O saldo é entregue ao Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça (a seguir «Cofre»).

20 Segundo o Governo português, o Cofre tem a seu cargo o pagamento da parte fixa dos ordenados dos notários e outros funcionários, das despesas respeitantes à formação profissional dos notários, das despesas de aquisição de imóveis e de mobiliário para a instalação de notários, bem como, mediante autorização do Ministério da Justiça, de outras despesas na área da Justiça.

21 De onde resulta que uma parte dos emolumentos em causa no processo principal, devidos por aplicação de uma regra de direito ditada pelo Estado, é paga por uma pessoa privada ao Estado para financiamento das missões desse Estado.

22 Tendo em conta os objectivos prosseguidos pela directiva, designadamente a supressão dos impostos indirectos que apresentem características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, devem ser qualificados como imposição, na acepção da directiva, emolumentos notariais cobrados por uma operação abrangida pela directiva, por funcionários públicos, e que revertem parcialmente a favor do Estado para cobrir despesas públicas.

23 Resulta do que precede que a directiva deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem,

em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção da directiva.

Quanto à proibição do artigo 10.° da directiva

24 Nos termos do artigo 10.°, alínea c), da directiva, além do imposto sobre as entradas de capital, são proibidas as imposições devidas pelo registo ou por qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica. Esta proibição justifica-se pelo facto de essas imposições, embora não incidindo sobre as entradas de capital enquanto tais, serem, todavia, cobradas por causa de formalidades ligadas à forma jurídica da sociedade, isto é, do instrumento utilizado para a reunião dos capitais, pelo que a sua manutenção poderia igualmente pôr em causa os objectivos prosseguidos pela directiva (acórdão de 11 de Junho de 1996, Denkavit Internationaal e o., C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 23).

25 Esta proibição é dirigida não apenas às imposições pagas pela inscrição no registo das novas sociedades mas igualmente às imposições devidas pelo registo dos aumentos de capital de que essas sociedades são objecto, quando forem igualmente cobradas devido a 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 (acórdão Fantask e o., já referido, n.° 22).

26 Devendo o aumento do capital social de uma sociedade de capitais, em direito português, ser obrigatoriamente consignado em escritura pública, há que concluir

que esta escritura constitui uma formalidade essencial ligada à forma jurídica da sociedade e que condiciona o exercício e a prossecução da actividade desta.

27 Além disso, deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sob a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade. Com efeito, a não ser assim, os Estados-Membros, embora abstendo-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais. O objectivo prosseguido pela directiva poderia desse modo ser frustrado.

28 Em consequência, há que responder que os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção da directiva, em princípio, proibidos por força do artigo 10.°, alínea c), da directiva.

Quanto à derrogação prevista no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva

29 A este respeito, há que salientar que a distinção entre as imposições proibidas pelo artigo 10.° da directiva e os direitos com carácter remuneratório implica que estes últimos abranjam apenas as 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, deverá ser considerada como uma imposição a que se aplica exclusivamente a proibição formulada no artigo 10.° da directiva (v.

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).

30 Deve afirmar-se igualmente que 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. Efectivamente, mesmo podendo existir, em certos casos, um nexo entre a complexidade de um serviço prestado e a importância dos capitais subscritos, o montante de tal direito não tem, regra geral, qualquer relação com as despesas efectivamente feitas pela administração que prestou o serviço (v., neste sentido, o acórdão Fantask e o., já referido, n.° 31).

31 No caso em apreço, embora a imposição seja cobrada segundo uma taxa degressiva, o montante da imposição aumenta, no entanto, directamente na proporção do capital nominal subscrito. Além disso, como, acima de 10 000 000 ESC, a imposição é cobrada à taxa não despicienda de 0,3%, sem que tenha sido estabelecido qualquer limite, os emolumentos podem atingir somas consideráveis.

32 Nestas circunstâncias, há que responder que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

Quanto ao efeito directo do artigo 10.º da directiva

33 Deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante, em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, disposições de uma directiva se mostrem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar perante o órgão jurisdicional nacional contra o Estado, quer quando este se absteve de transpor dentro do prazo a directiva para o direito nacional, quer quando essa transposição foi incorrecta (v., designadamente, o acórdão de 23 de Fevereiro de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e o., C-236/92, Colect., p. I-483, n.º 8).

34 Neste caso, como o Tribunal de Justiça já declarou, a proibição instituída pelo artigo 10.º da directiva está formulada em termos suficientemente precisos e incondicionais para poder ser invocada pelos particulares perante os seus órgãos jurisdicionais nacionais contra uma disposição de direito nacional contrária a esta directiva (acórdão de 5 de Março de 1998, Solred, C-347/96, Colect., p. I-937, n.º 29).

35 Deve, assim, declarar-se que o artigo 10.º da directiva cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Quanto às despesas

36 As despesas efectuadas pelos Governos português, belga, alemão, espanhol, francês e austríaco, 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Supremo Tribunal Administrativo, por despacho de 21 de Janeiro de 1998, declara:

1) A 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 que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na

acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10.°, alínea c), da mesma directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artigo 10.° da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Kapteyn Murray Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Setembro de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

P. J. G. Kapteyn