CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 20 de Maio de 1999 *

I — Introdução

1. No presente processo, o Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário, pede ao Tribunal de Justiça que interprete as disposições da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [1] (a seguir «directiva»).

2. O tribunal nacional pretende no essencial saber se os emolumentos notariais devidos pela consignação, legalmente obrigatória, em escritura pública, de deliberações de alterações estatuárias ou de aumentos de capital estão abrangidos no âmbito de aplicação da directiva e, se assim for, se esses emolumentos notariais podem ainda assim ser considerados autorizados por força da disposição derrogatória constante do artigo 12.°, n.° 1, alínea e), da directiva, segundo a qual os Estados-Membros podem cobrar «direitos com carácter remuneratório».

II — O enquadramento comunitário

3. A Directiva 69/335 tem como objectivo a promoção da livre circulação de capitais, com a finalidade de «criar uma união económica com características análogas às de um mercado interno» [2]. A promoção da livre circulação de capitais é prosseguida através da harmonização dos impostos indirectos que incidem sobre as entradas de capital das sociedades, do imposto de selo sobre os títulos e de outros impostos indirectos que apresentem as mesmas características que o imposto sobre as entradas de capital ou que o imposto de selo sobre os títulos. Segundo o oitavo considerando da directiva, «a manutenção de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital ou do imposto de selo sobre os títulos pode pôr em causa os fins prosseguidos pelas medidas previstas na presente directiva e que, por isso, se impõe a sua supressão».

4. Segundo dispõe o artigo 1.° da directiva, «os Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado nos termos dos artigos 2.° a 9.°, a seguir denominado 'imposto sobre as entradas de capital'».

* Língua original: grego.

1 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

2 — V. o primeiro considerando da directiva.

5. O artigo 4.°, o artigo 8.°, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho [3], e o artigo 9.° enumeram, sem prejuízo do disposto no artigo 7.°, os actos sujeitos a imposto sobre as entradas de capital e determinados actos que os Estados-Membros podem isentar desse imposto [4].

6. Nos termos do disposto no artigo 4.°, n.° 1, da directiva, estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital, entre outras, as seguintes operações: a) a constituição de uma sociedade de capitais e c) o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie.

7. O n.° 3 do artigo 4.° da directiva estabelece:

«3. 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, 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.»

8. O artigo 5.° [5] determina o modo de liquidação do imposto, que se baseia, em linhas gerais, no valor real ou nominal, consoante os casos, dos bens entrados.

9. Além disso, inicialmente o artigo 7.° estabelecia um leque de taxas dentro de cujos limites os Estados-Membros podiam fixar livremente as taxas nos respectivos territórios e previa a aplicação, obrigatória

3 — Directiva de 10 de Junho de 1985, que altera a Directiva 69/335 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171).

4 — Os artigos 5.° e 6.° da Directiva 69/335 referem-se ao rendimento tributável.

5 — Na redacção que lhe foi dada pela Directiva 74/553/CEE do Conselho, de 7 de Novembro de 1974 (JO L 303, p. 9; EE 09 F1 p. 46).

ou facultativa, de taxas reduzidas em ligação com o tipo de actos tributáveis.

10. Mais precisamente, para as operações de reuniões de capitais como as acima referidas, o artigo 7.°, n.° 1, alínea a), da directiva determinava inicialmente que a taxa do imposto sobre as entradas de capital podia variar entre 1% e 2%. Esta taxa foi posteriormente reduzida a 1%, a partir de 1 de Janeiro de 1976 [6].

11. Finalmente, o mesmo artigo 7.°, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.°, n.° 2, da Directiva 85/303, determina que:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9.°, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas 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.° 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.

3. ...»

12. O artigo 10° da directiva estabelece:

«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

6 — Artigo 1.°, da 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).

com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.»

13. O artigo 12.°, n.° 1, da directiva contém uma enumeração exaustiva dos impostos e direitos, para além do imposto sobre as entradas de capital, que podem, por derrogação ao disposto nos artigos 10.° e 11.°, incidir sobre as sociedades de capitais pela prática dos actos referidos nesses artigos [7].

14. Mais precisamente, o artigo 12.° da directiva dispõe designadamente, no seu n.° 1, que, por derrogação ao disposto nos artigos 10.° e 11.°, os Estados-Membros podem cobrar direitos com carácter remuneratório.

III — O enquadramento jurídico nacional

A — *A determinação dos emolumentos notariais*

15. Resulta das alegações da recorrente no processo principal e das observações do Governo português que o Código do Notariado português, aprovado pelo Decreto-Lei n.° 47619, de 31 de Março de 1967, estabelece que determinados actos têm que ser celebrados por escritura pública.

16. Nos termos do disposto no artigo 89.°, alínea e), do Código do Notariado, incluem-se entre esses actos «os actos de constituição, modificação, dissolução e simples liquidação das sociedades comerciais... bem como os actos de alteração dos respectivos pactos sociais».

17. 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.° 397/83, de 2 de Novembro de 1983, na redacção que lhe foi dada por este.

18. O artigo 1.° da tabela define o valor dos actos notariais. Nos termos do n.° 2, alínea e), deste artigo da tabela, o valor legal dos actos notariais respeitantes à alteração do pacto social corresponde à totalidade do capital social. Nos termos da alínea f) do n.° 2 do mesmo artigo 1.°, se o acto notarial se referir a um aumento de capital, o seu valor legal corresponde ao montante do aumento. Finalmente, a alínea g) deste n.° 2 estabelece que o valor dos actos respeitantes ao aumento do capital, quando haja alteração parcial de cláusulas diversas da directamente determinada pelo aumento, é o valor deste aumento ou da

7 — V., a este respeito os acórdãos, de 11 de Junho de 1996, Denkavit International e o. (C-2/94, Colect., p. I-2827, n.° 21), e de 2 de Fevereiro de 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Colect., p. 409, n.° 9).

modificação referida ao capital com que a sociedade ficar, conforme o que produzir maior emolumento.

19. Mais especificamente, o artigo 4.° da tabela estabelece que os emolumentos notariais devidos sejam fixados em função do tipo de acto, enquanto o artigo 5.° determina que esses emolumentos sejam calculados como fracção do valor do acto notarial, tal como este é definido pela lei. Estes artigos são de aplicação cumulativa.

20. Mais precisamente, segundo o artigo 5.° da tabela, se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, os emolumentos devidos compõem-se, por um lado, de um montante fixo e, por outro, de um montante variável que a tabela define como uma taxa progressiva. Concretamente, neste artigo estabelece-se que, se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, aos emolumentos previstos no artigo anterior (fixos) acrescem, sobre o total do valor, por cada 1 000 ESC ou fracção: a) até 200 000 ESC, 10 ESC, b) de 200 000 ESC a 1 000 000 ESC, 5 ESC, c) de 1 000 000 ESC a 10 000 000 ESC, 4 ESC, d) acima de 10 000 000 ESC, 3 ESC.

21. Nos termos do disposto no artigo 27.°, o emolumento do artigo 5.° é reduzido a metade, designadamente, [alínea c)], nas escrituras de prorrogação ou continuação da sociedade ou de modificação parcial do pacto social.

B — *O estatuto dos notários em direito português*

22. Respondendo a uma pergunta escrita do Tribunal, o Governo português explicou o estatuto dos notários em direito português.

23. Os notários portugueses exercem as suas funções no quadro de uma relação de serviço público e são funcionários públicos, com os mesmos direitos e obrigações dos outros funcionários públicos [8]. São, porém, pessoalmente responsáveis pelos actos que praticam e podem ser obrigados a indemnizar os lesados por actos por eles praticados.

24. A remuneração dos notários é constituída por uma parte fixa e uma parte variável. A parte fixa é determinada segundo critérios idênticos aos aplicáveis a todos os funcionários públicos. A parte

8 — Nos termos do artigo 4.° do Decreto regulamentar n.° 55/80, de 8 de Outubro de 1980, que constitui o regulamento dos serviços de registo e notariado, os notários estão integrados no organograma do Ministério da Justiça, sob a supervisão do director-geral dos Registos e Notariado.

variável é constituída por uma participação nos emolumentos cobrados pelos actos por eles praticados. Mais precisamente, os notários fazem mensalmente o apuramento dos emolumentos arrecadados e ao total apurado subtraem as verbas que devem reverter a favor do próprio notário e dos restantes funcionários do notariado.

25. As verbas que revertem a favor dos notários e dos seus funcionários são determinadas através da aplicação de certas percentagens às receitas mensais dos emolumentos.

26. O saldo, isto é, a diferença entre a receita cobrada como emolumentos e as verbas que revertem a favor dos notários e dos seus funcionários, é entregue a um organismo denominado «Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça». Com a receita proveniente dos emolumentos, este organismo cobre as seguintes despesas: a) os ordenados dos notários e outros funcionários, b) todas as despesas respeitantes ao curso de formação profissional dos notários, c) a aquisição de mobiliário e d) a aquisição de imóveis para a instalação de notários, as obras e o pagamento de rendas.

27. Isto é, em princípio, os emolumentos cobrados destinam-se ao pagamento dos vencimentos dos notários e dos seus funcionários, bem como a ocorrer às despesas da sua instalação e manutenção.

C — *A existência de outros encargos em caso de aumento do capital social em direito português*

28. Respondendo a uma pergunta escrita do Tribunal, o Governo português afirmou que, em direito português, existem outros encargos em caso de aumento do capital social. Com efeito, estes aumentos estão sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial, onde, por cada inscrição, se paga um emolumento de 3 000 ESC, a que acrescem, nos termos do artigo 1.º, n.º 3, da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, quando o valor do aumento do capital é superior a 100 000 ESC, por cada 1 000 ESC ou fracção, os seguintes emolumentos: a) até 200 000 ESC, 10 ESC, b) de 200 000 ESC a 1 000 000 ESC, 5 ESC, c) de 1 000 000 ESC a 10 000 000 ESC, 4 ESC, d) acima de 10 000 000 ESC, sobre o excedente, 3 ESC.

29. O aumento do capital social dá ainda lugar ao pagamento de um emolumento de 0,5% sobre o valor do aumento, devido a uma entidade pública denominada «Registo Nacional das Pessoas Colectivas».

30. Os emolumentos referentes à inscrição na Conservatória do Registo Comercial e no Registo Nacional das Pessoas Colectivas

constituem receita do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça.

IV — Matéria de facto

31. A sociedade portuguesa Modelo SGPS SA (a seguir «Modelo») decidiu aumentar o seu capital social de 7 240 000 000 ESC para 14 000 000 000 ESC, bem como alterar a sua firma e a sede da empresa.

32. Em 31 de Dezembro de 1992, celebrou no 6.° Cartório Notarial do Porto a respectiva escritura pública. Por estas modificações, foram-lhe liquidados pelo 6.° Cartório Notarial emolumentos no montante de 21 006 000 ESC. *In specie*, o emolumento notarial que lhe foi cobrado foi calculado em função do novo capital social resultante do aumento, em aplicação do disposto no artigo 1.°, n.° 2, alínea g), da tabela.

33. A Modelo impugnou a liquidação dos emolumentos notariais no Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação.

34. A Modelo recorreu então para o Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a revogação da sentença com a consequente anulação da liquidação e restituição da quantia paga, acrescida de juros legais. Alegou que os emolumentos são 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.

V — As questões prejudiciais

35. Para poder decidir o processo perante ele pendente, o Supremo Tribunal Administrativo pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre 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 emolumentos exceda manifesta e desrazoavelmente o custo efectivo do serviço prestado?»

VI — Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais

36. Antes de examinar o caso quanto ao mérito, são necessárias, segundo julgo, algumas considerações quanto à admissibilidade das questões prejudiciais.

37. Com efeito, na minha opinião, resulta claramente da descrição dos factos constante do despacho de reenvio que o tribunal nacional não descreveu de modo suficiente os factos e o enquadramento legislativo nacional no qual se inserem as questões que coloca, tal como não explicou as hipóteses de facto em que baseia as questões que formula [9].

38. Concretamente, o órgão jurisdicional de reenvio limita-se a reproduzir as questões formuladas pela Modelo, sem explicar de modo suficiente a causa geradora do emolumento notarial, o estatuto dos notários em Portugal, o modo como o emolumento foi calculado *in concreto* pelo 6.° Cartório Notarial do Porto ou o teor das alterações do contrato de sociedade da Modelo. Também não esclarece se foram aplicadas outras imposições ao mesmo acto de aumento de capital.

39. No presente caso, a causa geradora e o modo de cálculo do emolumento notarial são elementos indispensáveis para que o Tribunal de Justiça possa decidir se esse emolumento notarial cabe no âmbito de aplicação da directiva. Caso assim seja, o

9 — A falta, no despacho de reenvio, de elementos sobre o quadro normativo nacional respeitante às concentrações de capital das sociedades de capitais é sublinhada pela Comissão, que considera, no entanto, que, apesar do laconismo do despacho de reenvio, não se levanta um problema de inadmissibilidade.

montante do aumento de capital em causa é um elemento necessário para o cálculo da taxa do imposto sobre as entradas de capital e, por conseguinte, para decidir se essa taxa contraria ou não o disposto no artigo 7.°, n.° 2, da directiva, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303.

40. Como o Tribunal de Justiça tem repetidamente sublinhado, a necessidade de efectuar uma interpretação do direito comunitário que seja útil para o juiz nacional exige que este defina o quadro factual e jurídico em que se inscrevem as questões que coloca ou que, pelo menos, explique as premissas de facto em que assentam essas questões [10].

41. O Tribunal já declarou também [11] que, «além disso, é indispensável que o juiz nacional dê um mínimo de explicações sobre as razões da escolha das disposições comunitárias cuja interpretação solicita e sobre o nexo que estabelece entre estas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio». Esses elementos de informação nos despachos de reenvio são necessários não só «para permitir ao Tribunal de Justiça dar respostas úteis» mas também para dar [12] aos Governos dos Estados-Membros, bem como às demais partes interessadas, a possibilidade de apresentarem observações nos termos do artigo 20.° do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça [13], visto que, nos termos do disposto neste artigo, só são comunicados aos interessados os despachos de reenvio dos tribunais nacionais [14].

42. É certo que o Tribunal de Justiça tem a faculdade de procurar os elementos necessários para lhe permitir responder às questões colocadas, tanto no despacho de reenvio como nos autos respectivos que lhe são enviados pelo tribunal nacional. Estes elementos podem ser completados pelas respostas às perguntas que o Tribunal faz às partes do processo principal, quer por escrito, quer durante a discussão na audiência.

43. Com efeito, o fim visado pelo artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE) é o de criar uma certa cooperação judicial e um diálogo entre o Tribunal de Justiça e os tribunais nacionais. Considero, portanto, que o Tribunal de Justiça, pode dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional nacional, mesmo que não constem do despacho de reenvio todas as informações necessárias.

10 — V. os acórdãos de 26 de Janeiro de 1993, Telemarsicabruzzo e o. (C-320/90, C-321/90 e C-322/90, Colect., p. I-393, n.° 6); de 3 de Março de 1994, Vaneetveld (C-316/93, Colect., p. I-763, n.° 13), e de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.° 26). V. igualmente os despachos de 19 de Março de 1993, Banchero (C-157/92, Colect., p. I-1085, n.° 4); de 26 de Abril de 1993, Monin Automobiles (C-368/92, Colect., p. I-2049, n.° 6); de 19 de Julho de 1996, Modesti (C-191/96, Colect., p. I-3937, n.° 4); de 19 de Julho de 1996, Lahlou (C-196/96, Colect., p. I-3945, n.° 4); de 13 de Março de 1996, Banco de Fomento e Exterior (C-326/95, Colect., p. I-1385, n.° 6); de 7 de Abril de 1995, Grau Gomis e o. (C-167/94, Colect., p. I-1023, n.° 8), e de 23 de Março de 1995, Saddik (C-458/93, Colect., p. I-511, n.° 12).

11 — V. o despacho Grau Gomis e o., já referido na nota anterior (n.° 9).

12 — O verbo refere-se naturalmente aos elementos de informação.

13 — V., por exemplo, os despachos Modesti (n.° 5), Lahlou (n.° 5), Grau Gomis e o. (n.° 10), todos já referidos na nota 10.

14 — V. o acórdão de 1 de Abril de 1982, Holdijk e o. (141/81, 142/81 e 143/81, Recueil, p. 1299, n.° 6), e os despachos já referidos na nota 10, Modesti (n.° 5), Lahlou (n.° 5) e Banco de Fomento e Exterior (n.° 7).

44. Isto é, se os autos enviados pelo órgão jurisdicional nacional bem como as observações escritas apresentadas pelas partes no processo principal «forneceram ao Tribunal informações suficientes para interpretar as regras de direito comunitário tendo em vista a situação que é objecto do litígio no processo principal» [15], o Tribunal fica em condições de dar ao tribunal de reenvio uma resposta útil.

45. Aliás, na hipótese de as questões se referirem a problemas técnicos bem precisos e permitirem ao Tribunal de Justiça dar uma resposta útil, mesmo que o juiz nacional não tenha procedido a uma apresentação exaustiva da situação de direito e de facto, a exigência de que seja fixado o quadro de facto e legal é menos imperativa [16].

46. Considero assim que, no presente processo, a matéria de facto e o enquadramento normativo nacional, tal como resultam das observações escritas apresentadas e das respostas escritas que foram dadas pelo Governo português às perguntas que lhe foram feitas pelo Tribunal de Justiça, são suficientemente claras e que permitem, por conseguinte, ao Tribunal dar uma resposta útil às questões prejudiciais colocadas.

47. Em consequência, as questões prejudiciais colocadas pelo Supremo Tribunal Administrativo são, na minha opinião, admissíveis, pelo que passo a analisá-las.

VII — Quanto ao mérito

48. Por razões de sistematização, começarei por analisar a segunda questão. E isto porque é necessário examinar em primeiro lugar se os emolumentos notariais liquidados nos termos do direito nacional cabem no âmbito de aplicação da directiva e se são proibidos pelo disposto no seu artigo 10.°

49. Com a sua segunda questão, o juiz nacional pergunta ao Tribunal de Justiça se os actos enumerados no n.° 3 do artigo 4.° da directiva estão abrangidos pela proibição do artigo 10.° da mesma directiva, em termos tais que essa proibição se estenda não só à cobrança do imposto sobre as entradas de capital mas igualmente à de qualquer outra imposição, qualquer que seja a sua forma.

50. Recorde-se que o processo pendente no órgão jurisdicional nacional diz respeito à liquidação de emolumentos notariais pelo facto de a Modelo ter procedido a um *aumento* do seu capital social e a uma *alteração* da *firma* e da *sede*.

15 — V. os acórdãos já referidos na nota 10, Vaneetveld (n.° 14) e Telemarsicabruzzo e o. (n.° 9), bem como as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Vaneetveld (n.°s 6 e 9).

16 — V. o acórdão Vaneetveld (n.° 13) e o despacho Banco de Fomento e Exterior (n.° 8), já referidos na nota 10.

51. Parece-me assim que há que examinar a questão da natureza jurídica dos emolumentos notariais, isto é, a questão de saber se a cobrança de emolumentos desse tipo pelo aumento do capital social e mudança de firma e sede de uma sociedade de capitais está abrangida na previsão do artigo 4.° e, consequentemente, se se enquadra no âmbito de aplicação e na proibição do artigo 10.° da directiva.

52. Em primeiro lugar, é indispensável analisar o estatuto dos notários nos Estados-Membros, a seguir, o conteúdo jurídico do conceito de imposto, depois, o sistema definido pela directiva e, finalmente, a questão de saber em que medida os emolumentos notariais constituem um imposto ou outro tipo de imposição sujeito à proibição do artigo 10.° da directiva.

a) *Breve apresentação do instituto notarial*

53. Embora a maior parte dos sistemas jurídicos dos Estados-Membros reconheça a figura do notariado, o seu regime não é sempre idêntico. Poderão ser reconduzidos a três categorias. a) Em determinados sistemas, considera-se que os notários exercem uma profissão liberal e que desenvolvem a sua actividade de modo independente [17], mesmo quando têm o título de «funcionário público» ou de «oficial público». b) Em direito português, a que já me referi *supra*, o notário é um funcionário público, com os direitos e obrigações dos funcionários públicos e na dependência hierárquica do Ministro da Justiça. c) Finalmente, noutros sistemas jurídicos [18], o instituto do notário não coincide com uma forma determinada [19] ou é praticamente desconhecido [20].

54. Para os actos que são obrigatoriamente celebrados por notário ou autenticados por estes, existe em quase todos os sistemas jurídicos dos Estados-Membros [21] uma tabela de emolumentos notariais, que é definida quer por lei, quer por decreto ou regulamento ministerial ou ainda por decisão de uma associação ou organização profissional [22].

17 — É assim que o encaram os direitos alemão, austríaco, belga, espanhol, francês, grego, italiano, luxemburguês e neerlandês.

18 — Os sistemas de direito do Reino Unido, da Dinamarca, da Suécia e da Finlândia.

19 — Note-se que no Reino Unido não existe nem em direito inglês nem em direito escocês a profissão de notário, tal como a conhecem as duas categorias anteriores. As funções notariais são exercidas quer pelos *solicitors* quer pelos *public notaries*. Nenhuma delas tem um laço com o poder público e são ambas consideradas profissões liberais.

20 — É o que se passa nos países escandinavos. Mais precisamente, na Dinamarca, não existe o instituto do notário e os actos que poderiam ser caracterizados como «notariais» são praticados pelos tribunais. Na Finlândia, os notários são funcionários da administração e a sua principal função consiste na autenticação de determinados actos. Na Suécia, existe a profissão de *notarius publicus*, que é considerada uma profissão liberal. Salvo o facto de serem nomeados pelos governos civis, os *notarii publici*, que têm um número limitado de funções, não têm qualquer relação com a administração pública.

21 — É o que acontece no direito francês, alemão, austríaco, belga, dinamarquês, espanhol, finlandês, grego, italiano, luxemburguês, neerlandês, português e no do Reino Unido.

22 — Só não existem emolumentos fixos em direito sueco, sendo o próprio *notarius publicus* que determina a sua remuneração.

55. Nos sistemas jurídicos acima analisados, os emolumentos notariais são cobrados pelos notários ou — quando a profissão de notário não é reconhecida como uma profissão independente enquanto tal — pelas pessoas ou autoridades que realizam as funções notariais.

56. Nos sistemas jurídicos dinamarquês e finlandês, os emolumentos cobrados revertem a favor do Estado. Em Portugal, revertem a favor de um organismo estatal, o Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça. Em todos os outros sistemas de direito, os emolumentos cobrados, após dedução das taxas de registo e do imposto de selo, ficam na posse dos notários. Se se fizer abstracção, mais uma vez, dos direitos dinamarquês e finlandês, nos quais não existe a profissão de notário, o direito português prevê também, como já se disse, a entrega de uma parte dos emolumentos cobrados ao notário.

b) *A questão da definição do conceito de imposto*

57. A doutrina ensina que «imposto» [23] é uma «prestação forçada e sem contrapartida específica dos particulares ao Estado para a realização dos objectivos estaduais» [24]. Os elementos em que se decompõe esta definição são os seguintes: 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, finalmente, d) o imposto visa a realização de objectivos públicos, isto é, de objectivos cuja definição compete ao Estado [25], e, entre estes, encontra-se, sem qualquer dúvida, o funcionamento dos diferentes serviços públicos.

58. Em contrapartida do pagamento do imposto, o Estado não fornece ao contribuinte nenhuma contrapartida específica. Quando essa contrapartida existe, está-se perante uma taxa. A taxa é paga como contrapartida de serviços específicos prestados pelo Estado e visa habitualmente cobrir despesas específicas incorridas pelo Estado para garantir esses serviços específicos.

c) *O sistema definido pela directiva*

59. *Ab initio* é necessário precisar um ponto. A questão de saber se uma determinada imposição cobrada num Estado-Membro em caso de reunião de capitais constitui um imposto na acepção da direc-

23 — A ciência ensina que o conceito de imposto se desdobra em três elementos fundamentais: a) jurídico, b) económico (a influência do imposto na economia nacional, devida às consequências possíveis sobre as finanças públicas) e c) social (a influência do imposto nas relações dos diferentes grupos do todo social); v. Stasinopoulos, M.: «Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου» (Lições de Direito Fiscal), Atenas, 3.ª edição, 1966, § 60. Quanto a outros aspectos do conceito de imposto (políticos, económicos e jurídicos), v. também Trotabas, L.; Cotteret, J. M.: «Droit fiscal», Paris, Dalloz, 8.ª edição, 1997, §§ 2 e segs.

24 — V., a título de exemplo, M. Stasinopoulos, *op. cit.*, p. 256. Ou seja, trata-se de uma exigência de natureza pública do Estado ao contribuinte com o objectivo de dar satisfação a necessidades gerais.

25 — O que pode caber nessa definição está ligado tanto a factores políticos como económicos e sociais, que variam com as épocas e com os Estados em exame.

tiva é da competência do Tribunal de Justiça, independentemente da sua caracterização nacional. Considero, pois, que não se deve empreender a explicação de conceitos de direito comunitário, como o de «imposto sobre as entradas de capital», com base em distinções conceituais e em construções teóricas do direito interno. Aliás, isto mesmo é imposto pelo princípio do primado do direito comunitário sobre o direito nacional. Caso contrário, seria possível, invocando distinções e, por conseguinte, normas do direito nacional, definir o âmbito de aplicação de regras do direito comunitário, apesar de o legislador comunitário não ter pretendido nada de semelhante.

60. O Tribunal já precisou que a caracterização de um determinado imposto nacional como directo ou indirecto não pode ter uma importância decisiva. No acórdão Bautiaa e Société française maritime [26], o Tribunal declarou que «a qualificação de uma imposição, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional». Precisou igualmente que «a expressão 'direitos com carácter remuneratório' faz parte de uma disposição de direito comunitário que não remete para o direito dos Estados-Membros a fim de determinar os seus sentido e alcance. Além disso, os objectivos da directiva seriam postos em causa se os Estados-Membros tivessem a faculdade de manter imposições com as mesmas características do imposto sobre as reuniões de capitais, qualificando-as de direitos com carácter remuneratório. Daqui resulta que a interpretação da expressão em causa não pode ser deixada ao critério de cada Estado-Membro» [27]. Estes conceitos são independentes dos utilizados pelo direito nacional. Isto é, têm um conteúdo próprio que não pode ser determinado por análises, distinções e construções teóricas do direito nacional dos actuais quinze Estados-Membros.

61. À categoria de imposto e, logicamente, de imposto indirecto do Estado pertence o imposto sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais que é definido pela directiva [28].

62. O artigo 1.° da directiva estabelece um imposto harmonizado sobre as «entradas de capital nas sociedades». Como o Tribunal já esclareceu [29], «a directiva visa designadamente harmonizar os elementos que contribuem para a fixação e para a

26 — Acórdão de 13 de Fevereiro de 1996 (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.° 39). V. igualmente o acórdão de 27 de Outubro de 1998, Nonwoven (C-4/97, Colect., p. I-6469, n.° 19).

27 — V. os acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, Fantask e o. (C-188/95, Colect., p. I-6783, n.° 26), e de 15 de Julho de 1982, Felicitas Rickmers-Linie (270/81, Recueil, p. 2771, n.° 14).

28 — O imposto directo assenta directamente na qualidade contributiva do contribuinte (devida ao rendimento, ao património, etc.), ao passo que o imposto indirecto incide sobre factos ocasionais dos quais surge a qualidade contributiva, factos tais como o consumo e a circulação de mercadorias. V., a título de exemplo, M. Stasinopoulos, *op. cit.*, pp. 265 e segs.

29 — Acórdão de 5 de Março de 1998, Solred (C-347/96, Colect., p. I-937, n.° 3). Além disso, o Tribunal esclareceu que, na presente fase de evolução do direito comunitário, o sector dos impostos indirectos não cabe, enquanto tal, nas competências da Comunidade; v., por exemplo, o acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225, n.° 21), bem como o acórdão de 26 de Setembro de 1996, Frederiksen (C-287/94, Colect., p. I-4581, n.os 20 e 21), respeitante ao imposto sobre o rendimento que, como imposto directo, sai fora do âmbito de aplicação da directiva.

cobrança do imposto sobre as entradas de capital na Comunidade, no âmbito da eliminação dos obstáculos fiscais que se opõem à livre circulação de capitais» [30].

63. O segundo considerando [da directiva] sublinha que «os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, actualmente em vigor nos Estados-Membros, designadamente o imposto a que estão sujeitas as entradas de capitais nas sociedades e o imposto de selo sobre os títulos, dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, consequentemente, ser eliminadas por via de harmonização».

64. No sexto considerando afirma-se que «a concepção de um mercado comum com as características de um mercado interno pressupõe que a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade só pode ocorrer uma única vez, no mercado comum, e que esta tributação, a fim de não perturbar a circulação dos capitais, deve ser de nível idêntico em todos os Estados-Membros».

65. Os tipos de actos enumerados no artigo 4.°, n.° 1, da directiva como devendo estar sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital dizem todos respeito a actos pelos quais são transferidos capitais ou bens para uma sociedade de capitais no interior do Estado de tributação, quer pela constituição de uma sociedade desse tipo [alíneas a) e b)], quer pelo aumento do capital social de uma sociedade existente através de entradas de bens em espécie [alínea c)], etc. [31].

66. O facto de que a transferência de capitais ou de elementos do património constitui o indício caracterizador dos actos sujeitos ao imposto sobre as entradas de capital é atestado pelo artigo 4.°, n.° 3 [32]. Para evitar a dupla tributação, este artigo exclui do conceito de «constituição» de sociedade determinados actos que, sendo embora importantes para o estatuto jurídico da sociedade de capitais, não implicam transferências de capitais.

67. Além disso, a proibição de quaisquer outros impostos constante dos artigos 10.° e 11.° decorre directamente da dupla finalidade da directiva, consistente na harmonização dos impostos sobre as reuniões de capitais e na eliminação do imposto de selo sobre os títulos. Isto resulta claro nos casos de proibição constantes do artigo 10.°, alínea a) (actos sujeitos ao imposto harmonizado sobre as entradas de capital do artigo 4.° da directiva), do artigo 10.°,

30 — V. igualmente o acórdão de 20 de Abril de 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (C-71/91 e C-178/91, Colect., p. I-1915, n.° 19).

31 — Quer através do aumento mediante a entrada de direitos da mesma natureza que os dos sócios [alínea d)], quer ainda mediante a transferência da sede efectiva da sociedade ou da sede social desta a partir de um país terceiro ou, em determinadas condições, de um Estado-Membro para outro [alíneas e), f) e g)].

32 — Do mesmo modo, os actos enumerados no n.° 2 do artigo 4.°, sobre os quais cabe aos Estados-Membros a tributação em imposto sobre as entradas de capital, implicam todos um aumento real do capital ou dos elementos do património da sociedade.

alínea b) (imposto sobre as entradas de capital, empréstimos ou prestações efectuadas no âmbito dessas operações) [33]. Estes são os impostos [34] cuja harmonização ou revogação são visadas pela directiva.

68. Apesar de as imposições referidas na alínea c) do artigo 10.° não incidirem sobre as próprias entradas de capital ou as transferências de títulos, a sua proibição é essencial para atingir a finalidade prosseguida pela directiva. Estas imposições incidem sobre registos ligados à forma legal da sociedade, isto é, estão relacionadas com os meios utilizados para a reunião de capitais. Estão, portanto, incluídas numa categoria semelhante à dos outros impostos proibidos. As regras que harmonizam as legislações fiscais neste sector seriam ineficazes sem uma proibição deste tipo, uma vez que a existência dessas imposições, tal como a manutenção de outras imposições sobre as reuniões de capitais ou a transferência de títulos, impediria que fossem atingidos os objectivos da directiva [35].

69. O Tribunal, no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni [36], sublinhou que os impostos indirectos que apresentam características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital caem no âmbito de aplicação do artigo 10.° da directiva. Concluiu igualmente (n.° 30) que «as imposições devidas pelo registo de uma sociedade de capitais relevam do âmbito de aplicação dos referidos artigos e, em princípio, são proibidas, sem prejuízo das excepções previstas no artigo 12.°» Rejeitando as alegações de vários governos que tinham apresentado observações escritas a este propósito, o Tribunal declarou que «da letra do artigo ou dos seus objectivos não se pode extrair nenhuma razão que permita, em absoluto, afastar a aplicação do artigo 10.° quando o produto da imposição contribua para financiar o serviço que tem a cargo a manutenção do registo em que estão inscritas as sociedades. Antes pelo contrário, a interpretação proposta pelos referidos governos, na medida em que permitia aos Estados-Membros criarem uma imposição, que não o imposto sobre as entradas de capital, que iria incidir sobre as sociedades de capitais aquando de uma das formalidades fundamentais à sua constituição e cujo montante não estaria, além disso, limitado pelas disposições do direito comunitário, estaria em contradição com os objectivos da directiva» [37].

33 — É igualmente claro que este é o caso do artigo 11.° (impostos sobre a criação, emissão, admissão em bolsa, colocação em circulação ou negociação de acções, de partes sociais ou de outros títulos da mesma natureza, e impostos sobre empréstimos, incluindo os empréstimos estatais, contraídos sob a forma de emissão de obrigações ou outros títulos negociáveis).

34 — Impostos incidentes sobre a reunião de capitais ou a transferência de títulos.

35 — Isto mesmo foi sublinhado pelo advogado-geral F. G. Jacobs, no n.° 44 das conclusões que apresentou no processo Denkavit International e o. (já referido na nota 7), cujo parecer foi seguido pelo Tribunal no seu acórdão (n.° 23). V. igualmente os acórdãos Fantask e o., já referido na nota 27 (n.° 21), e Solred, já referido na nota 29 (n.° 21).

36 — Já referido na nota 30 (n.° 29).

37 — O objectivo de garantir a eficácia prática do disposto na directiva levou o Tribunal a declarar no acórdão Ponente Carni e Cispadana Costruzioni que: «A circunstância de a imposição ser devida não só aquando do registo da sociedade mas também, daí para a frente, todos os anos, não pode, por si só, fazer com que esta imposição não fique abrangida pela proibição do artigo 10.° Como salientam a Comissão e as empresas partes nas causas principais, uma interpretação diferente retirava o efeito útil ao disposto no artigo 10.°, uma vez que permitia aos Estados-Membros impor às sociedades de capitais um encargo fiscal anual em que o facto gerador era apenas a manutenção do registo da sociedade.»

d) *Os emolumentos notariais como imposto sobre as entradas de capital*

70. Feitos estes esclarecimentos e para qualificar, à luz da directiva, os emolumentos notariais tal como estes são regulados pelo direito português, é necessário analisar as suas características objectivas.

71. Em meu entender, se se tiverem em conta essas características, os emolumentos notariais cobrados em direito português em caso de aumento do capital e de mudança da denominação social e da sede da sociedade de capitais não devem ser considerados um imposto indirecto sobre a reunião de capitais, para efeitos da directiva. Chego a esta conclusão pela análise das características objectivas, isto é, de um conjunto de indícios/critérios que nos auxiliam a caracterizar juridicamente, do ponto de vista da directiva, a liquidação de emolumentos notariais. Importa, pois, analisar se estão reunidos os elementos em que se decompõe o conceito de imposto tal como estes resultam da análise das disposições comunitárias em causa.

72. Apesar de, na minha opinião, parecer que determinados elementos desse conceito se encontram reunidos, tal não basta para caracterizar os emolumentos notariais como impostos.

73. Observe-se, em primeiro lugar, que os emolumentos notariais são cobrados com base numa norma jurídica fixada pela República Portuguesa [38]. Este aspecto, só por si, não basta, porém, para os caracterizar como imposto.

74. Em segundo lugar, o facto gerador dos emolumentos notariais contestados é essencialmente a prestação de serviços do notário ao seu cliente [39], consistente na celebração da escritura que certifica o acto de aumento do capital e de mudança da denominação social e da sede da sociedade de capitais e não apenas o acto de aumento de capital ou de alteração do contrato de sociedade. Isto é, o facto gerador dos emolumentos não coincide com o do imposto sobre as entradas de capital, cuja cobrança é autorizada pela directiva (em caso de aumento de capital).

75. Em terceiro lugar, a base de cálculo dos emolumentos notariais cobrados é o capital social resultante do aumento decidido. Como é evidente, o facto de se tomar em consideração, para a liquidação dos emolumentos notariais, o montante do capital escriturado não basta para incluir a imposição contestada no âmbito de aplicação da directiva. Só assim seria se resultasse igualmente de outros indícios que os emolumentos notariais liquidados neste caso, qualquer que fosse a sua designação formal,

38 — Concretamente, o artigo 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 397/83.

39 — Em direito português, como confirmou o Governo português nas suas observações escritas, o notário trabalha tanto no interesse das [sociedades] que recorrem aos seus serviços (mas também dos seus trabalhadores e credores) como no interesse público. Mais precisamente, controla a existência de eventuais vícios graves das escrituras feitas, informa os interessados sobre o conteúdo dos actos e, mais geralmente, controla a legalidade dos actos relativamente aos quais celebra, nos termos legais, as correspondentes escrituras.

constituíam um imposto sobre a reunião de capitais.

76. Com efeito, o facto específico gerador da imposição dos emolumentos notariais no presente caso, isto é, a prestação de serviços pelo notário, não tem a mesma natureza que o facto que leva à tributação em imposto sobre as entradas de capital regulada pela directiva [artigo 4.°, n.° 1, alínea c): aumento do capital social] [40], mesmo que a base de tributação corresponda (ou possa corresponder) à previsão da directiva [41].

77. Em quarto lugar, os emolumentos liquidados pela celebração de uma escritura pública pelo notário têm carácter obrigatório, visto que não dependem da sua vontade [42]. Porém, este elemento também não chega, por si só, para caracterizar os emolumentos notariais como imposto.

78. Em quinto lugar, note-se que os «emolumentos» em discussão constituem uma prestação privada a uma autoridade estadual, visto que, em direito português, o notário é um funcionário público, remunerado pelo Estado, está integrado na hierarquia do Ministério da Justiça e tem os mesmos direitos e obrigações dos outros funcionários públicos.

79. Em sexto lugar, e mais importante, os emolumentos notariais cobrados não se destinam à realização de fins do Estado, isto é, de objectivos públicos, entre os quais se conta claramente o funcionamento dos diferentes serviços públicos.

80. No presente caso, considero que, embora o notário português tenha uma remuneração fixa, a filosofia da profissão liberal transparece, visto que recebe igualmente uma percentagem dos emolumentos proporcional aos montantes cobrados e este elemento indicia o objectivo lucrativo da profissão, que a diferencia da de um funcionário público típico. É da competência, portanto, do tribunal nacional a apreciação da questão de saber se o notário pode aumentar os seus rendimentos encontrando novos clientes, o que, a acontecer, demonstra ainda mais claramente que a figura do notário, tal como a conhece o direito português, não se diferencia substancialmente dos institutos correspondentes de outros Estados-Membros em que os notários exercem uma profissão liberal.

40 — A alteração da denominação social e da sede da sociedade de capitais estão previstas no artigo 4.°, n.° 3, da directiva e não são consideradas como constituição de sociedade, não estando, por conseguinte, sujeitas a imposto sobre as entradas de capital.

41 — É o que acontece quando, como manda a alínea f) do artigo 1.°, n.° 2, da Tabela de Emolumentos do Notariado, em caso de aumento do capital, o valor, determinado nos termos legais, deste aumento corresponde ao montante do aumento, ao passo que [alínea g)], quando se verificam outras alterações do contrato de sociedade, se tem em conta, para o cálculo dos emolumentos, o capital resultante do aumento.

42 — Recorde-se que, no presente caso, a legislação nacional em discussão prevê a obrigatoriedade da intervenção do notário e da celebração de escritura pública. Mais exactamente, o Código do Notariado português, aprovado pelo Decreto-Lei n.° 47619, estabelece que determinados actos só possam ser celebrados por escritura pública (notarial). Segundo dispõe a alínea e) do artigo 89.° do Código do Notariado, incluem-se entre estes actos os actos de constituição e de modificação das sociedades comerciais, bem como os actos de alteração dos respectivos pactos sociais.

81. Também me parece que os montantes que o notário português recebe dos emolumentos notariais que cobra não se distinguem dos emolumentos que, noutras ordens jurídicas, são pagos por essa actividade ao notário que exerce uma profissão liberal e que constituem as receitas com as quais cobre as suas despesas e assegura o seu sustento.

82. Aliás, apesar de os emolumentos se destinarem à realização de objectivos do Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça, um instituto de direito público da ordem jurídica portuguesa [43], tal não basta para considerar que os montantes cobrados se destinam à realização de fins públicos, antes melhor se coadunando, na minha opinião, com a lógica corporatista que determina, em regra, a forma de organização das profissões liberais. Esta conclusão resulta igualmente do facto de, em direito português, os emolumentos cobrados se destinarem, por um lado, ao pagamento, pelo Cofre, das remunerações dos notários, que são funcionários públicos, e dos funcionários dos cartórios notariais e, por outro lado, à cobertura das despesas com instalações e obras, ainda que sejam igualmente utilizados para a cobertura de quaisquer outras necessidades públicas que o ministro da Justiça considere, a título excepcional, que devem ser cobertas pelas receitas do Cofre [44].

83. Recorde-se, por último, que o notário português exerce a sua actividade sob a sua própria responsabilidade, que é pessoalmente responsável pelos actos que pratica e que pode ser obrigado a indemnizar as pessoas prejudicadas pelos seus actos.

84. Em resumo, resulta de quanto acima foi exposto que, apesar do regime especial dos notários na ordem jurídica portuguesa [45], os emolumentos notariais cobrados pela prestação de serviços do notário [46] não constituem encargos abrangidos na previsão da directiva. É, portanto, desnecessário analisar as restantes questões prejudiciais.

43 — É claro que o facto de o Cofre em causa não constituir um serviço do Estado mas uma pessoa jurídica autónoma, um organismo público, não poderia, na minha opinião, constituir um elemento decisivo para concluir que os emolumentos notariais não são impostos.
Lembro que o Tribunal já decidiu, a respeito do conceito de encargo na acepção dos artigos 9.º, 12.º e 95.º do Tratado, que um encargo pecuniário não tem que ser cobrado pelo Estado. Declarou, assim, que um encargo desse tipo, que só incide sobre as mercadorias nacionais ou importadas pelo facto de atravessarem as fronteiras, é proibido pelos artigos 9.º e 12.º, ainda que não seja cobrado pelo Estado (nesse caso, estava em causa um direito devido pela importação de diamantes em bruto ao Fundo Social dos Trabalhadores de Diamantes; v. o acórdão de 1 de Julho de 1969, Diamantarbeiders (2/69 e 3/69, Colect. 1969-1970, p. 63, em especial, n.º 18). O Tribunal também já se pronunciou no sentido de que, dado que o artigo 95.º do Tratado se refere a imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, estas não podem ser subtraídas ao âmbito de aplicação do artigo 95.º do Tratado pelo facto de serem cobradas por, ou em proveito de, um organismo de direito público diverso do Estado (estava em causa neste caso o pagamento de direitos a favor de um organismo de direito público, o Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); v. o acórdão de 22 de Março de 1977, Iannelli/Meroni (74/76, Colect., p. 175, n.º 19).

44 — Concretamente, como fez notar a Modelo na audiência, os montantes cobrados podem ser disponibilizados para a realização de outros objectivos públicos (financiamento de universidades, investimentos do Ministério da Justiça, construção de prisões, pagamento das mudanças dos magistrados, cobertura das despesas de funcionamento da polícia, cobertura das despesas de funcionamento das prisões, etc.). A verificação destes elementos é naturalmente da competência do órgão jurisdicional nacional. O Governo português, apesar de ter salientado, na audiência, que as receitas do Cofre não são receitas do Estado, previstas no seu orçamento, afirmou que o ministro da Justiça pode autorizar excepcionalmente a utilização de fundos do Cofre para outros fins.

45 — Em qualquer dos casos, compete ao juiz nacional a apreciação dos elementos de direito nacional.

46 — Celebração de escritura pública de aumento do capital social e de mudança da denominação social e da sede da sociedade de capitais.

VIII — Conclusão

85. Tendo em conta o que acima foi dito, julgo que se deve responder da seguinte forma às questões colocadas pelo Supremo Tribunal Administrativo:

«Os emolumentos devidos ao notário pela consignação (legalmente obrigatória) em escritura pública de alterações dos estatutos e de aumento do capital social, nos termos do direito português, não cabem no âmbito de aplicação da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.»