

**X Assembleia da Associação Ibero-Americana de
Tribunais de Justiça Fiscal e Administrativa**

Espanha - 23 de setembro de 2014,

“Arbitragem Tributária”.

**Comunicação do
Presidente do Supremo Tribunal Administrativo,
Conselheiro António Francisco de Almeida Calhau**

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, efectuada pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, visa, de acordo com o preâmbulo deste diploma, três objectivos principais:

A - Por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;

B - Por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo;

C - E, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

A arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial - o árbitro -, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais.

Neste sentido, e em cumprimento dos seus três objectivos principais, a arbitragem tributária foi adoptada pelo supra citado decreto-lei com contornos que procuram assegurar o seu bom funcionamento.

1- Assim, em primeiro lugar, tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, e é estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses.

2- Em segundo lugar, são competentes para proferir a decisão arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa. Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um colectivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente.

Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, € 60 000, e com um colectivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

3- Em terceiro lugar, fixam-se com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral.

Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação das seguintes pretensões:

- a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- c) a declaração de ilegalidade de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

4- Em quarto lugar, acolhe-se como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais.

Esta regra não prejudica a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada,

bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A decisão arbitral poderá ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

5- Em quinto lugar, fixam-se as regras sobre quem pode exercer as funções de árbitro na arbitragem tributária. Neste âmbito, prevê-se a possibilidade de nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica, devendo nesses casos o árbitro-presidente ser sempre um jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário.

6- Em sexto lugar, prevê-se a possibilidade de os contribuintes submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois anos, com um incentivo, que corresponde à dispensa de pagamento de custas judiciais.

7- Finalmente, note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído.

A introdução deste regime jurídico tem uma importância significativa no âmbito da resolução de conflitos de natureza tributária, por ser criada uma nova jurisdição que permite resolver, de forma mais célere, as questões que anteriormente a este regime tinham que ser submetidas aos Tribunais Tributários.

O diploma é, sem dúvida, inovador, mas ao mesmo tempo um garante dos contribuintes, que assim ganham uma alternativa como forma a dirimir os seus litígios com a Administração Fiscal.

Por este novo regime consegue-se uma aproximação ao processo de partes de que é exemplo o processo civil, com a vantagem de que, em tempo breve, se consegue uma decisão que vincula, não só a Administração Fiscal, como também o próprio contribuinte, garantindo-se ainda, em alguns casos limitados, a possibilidade de recurso, como forma de sindicância da decisão arbitral: esta produz sempre efeitos de caso julgado material, tendo força vinculativa idêntica à proferida por um tribunal judicial tributário.

Cumpra ainda notar que este regime jurídico é sempre voluntário, pelo que só havendo uma manifestação de vontade expressa é que será constituído um tribunal arbitral para resolução dos diferendos que opõem os contribuintes à Administração Fiscal, pelo que está patente uma manifestação do princípio do dispositivo, típico do processo civil.

Do Procedimento Arbitral

Para que se inicie o procedimento de constituição de tribunal arbitral é necessário fazer um requerimento próprio, o qual deverá ser enviado electronicamente ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa devendo observar-se o prazo para esse efeito fixado.

O requerimento para constituição do Tribunal Arbitral deve obedecer ainda a determinados requisitos, designadamente a identificação do sujeito passivo, o seu número de identificação fiscal, a identificação do serviço e do acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os que são fundamento de impugnação judicial, nos termos do Código de Procedimento e Processo Tributário, o valor da utilidade económica do pedido, na prática o valor da acção, o comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem e a intenção de designar o árbitro.

Quando o pedido tiver por objecto a apreciação da legalidade dos actos tributários, o dirigente máximo da Administração Tributária tem a faculdade de proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade haja sido suscitada, praticando, se necessário, o acto tributário substitutivo em determinado prazo, sendo que se o não fizer a Administração Tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo, bem como ao imposto e período de tributação, a menos que existam novos fundamentos para o efeito.

Se o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral for alterado, no todo ou em parte, bem como substituído por outro, a Administração Tributária deverá notificar o sujeito passivo para que este, no prazo de 10 dias, se pronuncie sobre o mesmo. Se este nada disser ou declarar que mantém o seu interesse, o pedido de pronúncia arbitral prosseguirá contra este último acto.

De notar ainda que o pedido de constituição de tribunal arbitral tem efeito suspensivo da liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida, bem como dos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo.

Há contudo que notar que este efeito suspensivo só se verifica relativamente aos pedidos que visam a obtenção de pronúncias no que toca à declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável e de actos de fixação de valores patrimoniais e à apreciação de qualquer questão relativa ao projecto de decisão de liquidação.

Por outro lado, há ainda que ter em linha de conta que nos termos do presente Decreto-Lei, a apresentação de pedidos de constituição de tribunal arbitral leva à automática preclusão do direito de reclamar, impugnar, requerer a revisão – onde se inclui o pedido de revisão da matéria colectável – ou a promoção da revisão oficiosa, bem como suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, desde que os fundamentos sejam os mesmos.

Porém, se o procedimento arbitral terminar antes da data de constituição do tribunal arbitral ou se o processo arbitral terminar sem pronúncia sobre o mérito da causa, então as possibilidades acima referidas voltam a ter pleno alcance, podendo o interessado lançar mão de semelhantes mecanismos.

Por último, há que referir que a apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral tem os mesmos efeitos da apresentação de impugnação judicial, em particular no que toca à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária.

Os princípios processuais inerentes ao processo arbitral são genericamente os mesmos que se aplicam a um processo de partes, de que é exemplo o processo civil, ou seja, o princípio do contraditório, o da igualdade das partes, o da autonomia do tribunal arbitral, o da oralidade e da imediação, o da livre apreciação dos factos e das provas, cooperação e boa fé processual e, por último, o da publicidade.

No que toca à tramitação do processo arbitral propriamente dito, recebido o requerimento o tribunal arbitral deverá notificar officiosamente o dirigente máximo da administração tributária para que este apresente, querendo, resposta – que, de certo modo, funciona como uma verdadeira contestação – bem como para requerer produção adicional de prova.

Note-se que, ao invés do que sucede no âmbito do processo civil, não há cominação de confissão dos factos alegados, no caso de não haver apresentação de resposta/contestação.

Porém, sempre e em qualquer circunstância, a Administração Tributária deverá remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação de resposta – venha esta ou não a ser apresentada – sendo que, não o fazendo, pode ordenar-se officiosamente a respectiva remessa.

Apresentada a resposta/contestação pela Administração Fiscal, o tribunal promoverá uma reunião com as partes em vista a definir a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do

processo, a ouvir as partes quanto a eventuais excepções que hajam sido invocadas e sobre as quais haja necessidade de apreciar e decidir antes de conhecer do pedido e, por último, a convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando tal seja necessário.

Deverá ainda ser comunicado às partes uma data para alegações orais, se estas forem necessárias, bem como a data para prolação da *sentença*/decisão arbitral.

Há ainda que apontar que, em caso de falta de qualquer das partes àquela reunião, bem como a qualquer outro acto processual e bem assim a falta de defesa e falta de produção de prova que haja sido requerida não obsta a que o processo arbitral prossiga os seus termos, levando à prolação de decisão, sendo certo que aqui se nota claramente a influência dos princípios da livre apreciação da prova, bem como o da autonomia do tribunal no que toca com a condução do processo. Porém, ainda como reflexo deste último princípio, o tribunal pode ordenar a prática de acto omitido, repetição do acto, bem como ordenar o respectivo adiamento para outra data em vista à sua prática.

Sendo um dos objectivos fundamentais subjacente ao regime da arbitragem em direito tributário precisamente o de imprimir maior celeridade na resolução de litígios desta natureza, isso está claramente patente no prazo que se mostra fixado no diploma em análise para prolação da decisão, o qual é mesmo: seis meses contados da data de início do processo arbitral.

Repare-se, no entanto, que este prazo pode ser prorrogado mas nunca por mais de três vezes, por períodos sucessivos de 2 meses, mas sempre com o limite máximo de seis meses no total.

Ou seja, no máximo, num prazo de um ano contado da decisão do processo arbitral, este deverá estar decidido. Ademais, as prorrogações permitidas estão, mesmo assim, legalmente limitadas, na medida em que a decisão de prorrogação de prazo deve ser comunicada às partes, devendo a mesma estar devidamente fundamentada.

Observemos agora o que sucede com a deliberação propriamente dita do tribunal arbitral, conteúdo e respectiva forma.

A decisão será deliberada por maioria dos membros. Esta pode, todavia, ser decomposta em diversos segmentos, traduzidos em pronúncias parciais que incidam sobre as diversas questões suscitadas no processo, ressaltando-se os casos em que existe um único árbitro.

Relativamente ao seu conteúdo e forma, aplica-se o disposto no Código de Procedimento e Processo Tributário quanto às sentenças.

Assim, proferida a decisão arbitral deverá esta ser assinada por todos os árbitros, identificando também os factos objecto de litígio, as razões de facto e de direito que motivaram a decisão, enviando-se a cada uma das partes um exemplar assinado da mesma.

De referir ainda que os árbitros podem votar vencido quanto à decisão arbitral propriamente dita, bem como relativamente aos segmentos decisórios parciais que hajam sido feitos.

Proferida a decisão arbitral as partes serão notificadas pelo Centro de Arbitragem Administrativa do arquivamento dos autos arbitrais, sendo que, na data dessa notificação, considera-se dissolvido e extinto o tribunal arbitral.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação.

Em consequência da vinculação a que fica adstrita deve a Administração Tributária, nos termos da decisão arbitral favorável ao sujeito passivo, e até ao prazo previsto para a execução espontânea de sentenças judiciais dos tribunais tributários, praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, devendo adoptar os actos e operações necessários para o efeito, rever os actos tributários que se encontrem numa relação sustentada numa base de prejudicialidade ou dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, designadamente por estarem inscritos na mesma relação jurídica de imposto, mesmo no caso em que estes correspondam a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os de forma total ou parcial, liquidar as prestações tributárias de modo conforme com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

Todas estas condutas devem ser, consoante a configuração do caso concreto, praticadas alternativa ou cumulativamente entre si.

É de colocar em destaque a circunstância de a decisão arbitral levar à preclusão do direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão oficiosa ou suscitar a pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, o que é uma clara manifestação do princípio da economia processual que está subjacente a todo este novo regime, tendo, nessa medida, a decisão arbitral, efeitos de caso julgado material.

Este facto não impede, porém, a dedução paralela de uma impugnação judicial e de uma pronúncia arbitral relativamente ao mesmo acto tributário desde que, no entanto, os fundamentos sejam diferentes.

Por outro lado, no que toca à preclusão de direitos da Administração Tributária há que observar que a decisão arbitral preclui o direito de a Administração Tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral.

Todavia, se porventura a decisão arbitral puser termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto que não seja imputável ao sujeito passivo, então este terá à sua disposição todos os meios contenciosos e não contenciosos, bem como a possibilidade de suscitar nova pronúncia por parte de um tribunal arbitral, sendo que os prazos para todos esses efeitos são os que vêm previstos na lei - *maxime* no Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como na Lei Geral Tributária - contando-se estes a partir da notificação da decisão arbitral.

No que toca à possibilidade de recorrer de uma decisão proferida por um tribunal arbitral pode notar-se que esta é muito limitada.

Com efeito, apenas é possível recorrer directamente para o Tribunal Constitucional da parte da decisão arbitral que ponha termo ao processo e que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, bem como nos casos em que aplique uma qualquer norma jurídica cuja inconstitucionalidade seja levantada no decurso do processo.

Por outro lado, admite-se ainda a possibilidade de recurso com fundamento em oposição de acórdãos.

Este recurso é endereçado à Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, sempre que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida estiver em oposição, relativamente à mesma questão de direito ou questão fundamental de direito, com acórdão proferido ou pelo Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo.

Neste caso, os trâmites do recurso a observar são os do regime dos recursos para uniformização de jurisprudência, aplicando-se o disposto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

O recurso apresentado tem efeito suspensivo da decisão arbitral recorrida, dependendo do objecto do recurso.

Por outro lado, como forma de preservar as garantias do contribuinte, o legislador veio referir que, caso a Administração Tributária apresente recurso da decisão arbitral, tal facto leva à automática caducidade da garantia prestada em vista a suspender o processo de execução fiscal.

Se, porém, o recurso for apresentado pelo sujeito passivo, semelhante circunstância leva à cessação do efeito suspensivo da liquidação.

Por último, saliente-se ainda que a decisão do tribunal arbitral pode ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo competente com os seguintes fundamentos: não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, oposição dos fundamentos com a decisão, pronúncia indevida ou omissão de pronúncia, violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

ACÓRDÃO DO TJUE DE 12 DE JUNHO DE 2014 NO PROC. N.º C-377/13

Recentemente o CAAD apresentou um pedido de decisão prejudicial no TJUE no qual este acabou por se pronunciar sobre a questão de saber se aquele Tribunal Arbitral Tributário deve ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de «órgão jurisdicional» para efeitos do artigo 267.º TJUE, questão que é unicamente do âmbito do direito da União, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, pelo organismo, das regras de direito, bem como a sua independência (acórdão Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, n.º 38 e jurisprudência referida). Além disso, os órgãos jurisdicionais nacionais só podem recorrer ao Tribunal de Justiça se perante eles se encontrar pendente um litígio e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional (v., designadamente, acórdãos Syfait e o., C-53/03, EU:C:2005:333, n.º 29, e Belov, EU:C:2013:48, n.º 39).

Ora, de acordo com os elementos constantes no processo principal, o TJUE concluiu que os tribunais arbitrais em matéria tributária têm origem legal. Os tribunais arbitrais constam, com efeito, da lista dos órgãos

jurisdicionais nacionais, no artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa. Por outro lado, o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, dispõe que a arbitragem fiscal constitui um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e o artigo 2.º desse decreto-lei atribui competência geral aos tribunais arbitrais em matéria tributária, para apreciar a legalidade da liquidação de qualquer imposto.

Por outro lado, enquanto elemento do sistema de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, os tribunais arbitrais em matéria tributária satisfazem a exigência de permanência, pois como salientou o advogado-geral nas suas conclusões, embora a composição das formações de julgamento do Tribunal Arbitral Tributário seja efêmera e a sua atividade termine após decidirem, não é menos verdade que, no seu todo, o Tribunal Arbitral Tributário apresenta carácter permanente, enquanto elemento do referido sistema.

Quanto ao carácter vinculativo do órgão jurisdicional, há que recordar que este elemento não está presente no âmbito da arbitragem convencional, uma vez que não há nenhuma obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem os seus diferendos à arbitragem e que as autoridades públicas do Estado-Membro em causa não participam na escolha da via da arbitragem nem são chamadas a intervir oficiosamente no decorrer do processo perante o árbitro (acórdão Denuit e Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, n.º 13 e jurisprudência referida, e despacho Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, n.º 17).

Em contrapartida, o Tribunal de Justiça já reconheceu a admissibilidade de questões prejudiciais que lhe tinham sido submetidas por um tribunal arbitral de origem legal, cujas decisões eram vinculativas para as partes e cuja competência não dependia do acordo destas (despacho Merck Canada, EU:C:2014:92, n.º 18 e jurisprudência referida).

Ora, como salientou o advogado-geral nas suas conclusões, o Tribunal Arbitral Tributário, cujas decisões são vinculativas para as partes nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, distingue-se de um órgão jurisdicional arbitral em sentido estrito. Com efeito, a sua competência resulta diretamente das disposições do Decreto-Lei n.º 10/2011, não estando por isso sujeita à expressão prévia da vontade das partes de submeterem o seu diferendo à arbitragem (v., por analogia, acórdão Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, n.º 7). Assim, quando o contribuinte recorrente submete o seu diferendo à arbitragem fiscal, a jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário tem, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, carácter vinculativo para a autoridade tributária e aduaneira.

A natureza contraditória do processo nos tribunais arbitrais em matéria tributária é, por sua vez, garantida pelos artigos 16.º e 28.º do Decreto-Lei n.º 10/2011. Por outro lado, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do mesmo, os tribunais arbitrais em matéria tributária «decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade».

No que respeita à independência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, resulta, por um lado, da decisão de reenvio que os árbitros que constituem o Tribunal Arbitral Tributário ao qual foi submetido o litígio no

processo principal foram designados, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre os árbitros que figuram na lista elaborada por essa instituição.

Por outro lado, o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 prevê que os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Além disso, o artigo 8.º, n.º 1, desse decreto-lei prevê, como caso de impedimento do exercício da função de árbitro, a existência de qualquer ligação familiar ou profissional entre o árbitro e uma das partes no litígio.

Garante-se assim que o tribunal arbitral em causa tem a qualidade de terceiro em relação à autoridade que adotou a decisão objeto de recurso (v. acórdão RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, n.º 38 e jurisprudência referida, e despacho Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, n.º 15).

Por fim, como resulta do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, os tribunais arbitrais em matéria tributária pronunciam-se no âmbito de um processo que conduz a uma decisão de caráter jurisdicional.

Dáí que o TJUE tenha concluído que, como resulta das considerações expostas, o organismo de reenvio (CAAD) apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção) de 12 de junho de 2014

«Reenvio prejudicial – Conceito de ‘órgão jurisdicional de um Estado-Membro’ – Tribunal Arbitral Tributário – Diretiva 69/335/CEE – Artigos 4.º e 7.º – Aumento do capital social de uma sociedade de capitais – Imposto de selo em vigor em 1 de julho de 1984 – Supressão e posterior reintrodução deste imposto de selo»

No processo C-377/13, que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), por decisão de 31 de maio de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de julho de 2013, no processo Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção), composto por:

R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, K. Lenaerts (relator), vice-presidente do Tribunal de Justiça, G. Arestis, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA, por F. Fernandes Lourenço, advogado,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão e A. Cunha, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de abril de 2014,

profere o presente Acórdão

1- O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 4.º, 7.º e 10.º, alínea a), da Diretiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), conforme alterada pela Diretiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171).

2- Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA (a seguir «Ascendi»), à Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente à decisão desta última, de 6 de agosto de 2012, que recusou à Ascendi a restituição do imposto de selo que esta pagou em relação a quatro operações

de aumento de capital que realizou entre os meses de dezembro de 2004 e novembro de 2006 (a seguir «decisão controvertida»).

Quadro jurídico

Direito da União

3- Em conformidade com o seu primeiro considerando, a Diretiva 69/335 destinava-se a promover a livre circulação de capitais, considerada uma liberdade fundamental essencial à criação de um mercado interno. Com esse objetivo, como resulta do seu sexto a oitavo considerandos, essa diretiva visava harmonizar o imposto a que estão sujeitas as entradas de capital em sociedades na União Europeia, através da criação de um imposto único sobre as reuniões de capitais, aplicável uma única vez no mercado interno, e da supressão de todos os outros impostos indiretos que apresentem as mesmas características que esse imposto único.

4- Para esse efeito, o artigo 1.º da Diretiva 69/335 dispunha que «[o]s Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado nos termos dos artigos 2.º a 9.º, a seguir denominado 'imposto sobre as entradas de capital'».

5- A Diretiva 85/303 introduziu algumas alterações substanciais na Diretiva 69/335, nomeadamente nos seus artigos 4.º, n.º 2, e 7.º O segundo a quarto considerandos da Diretiva 85/303 enunciam:

«Considerando que os efeitos económicos do imposto sobre as entradas de capital são desfavoráveis ao reagrupamento e ao desenvolvimento das empresas; que esses efeitos são especialmente negativos na atual conjuntura, a qual exige de forma imperativa que seja dada prioridade ao relançamento dos investimentos;

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

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

6- O artigo 4.º da Diretiva 69/335, na versão resultante da Diretiva 85/303 (a seguir «Diretiva 69/335»), dispunha:

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

[...]

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

[...]

2. Podem continuar sujeitas ao imposto sobre as entradas de capitais as operações a seguir indicadas, desde que fossem tributadas à taxa de 1% em 1 de julho de 1984:

a) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais através da incorporação de lucros, reservas ou provisões;

[...]

7- Nos termos do artigo 7.º da Diretiva 69/335:

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

[...]

8- O artigo 10.º, alínea a), da Diretiva 69/335 previa:

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

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

[...]

9- O prazo de transposição da Diretiva 85/303 tinha sido fixado em 1 de janeiro de 1986.

10- A Diretiva 69/335 foi revogada pela Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre a reunião de capitais (JO L 46, p. 11). No entanto, essa revogação foi posterior aos factos no processo principal.

Direito nacional

11- O artigo 145.º da Tabela Geral do Imposto de Selo (a seguir «TGIS»), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 21196, de 28 de novembro de 1932, na versão em vigor em 1 de julho de 1984, dispunha:

«Reforço ou aumento de capital das sociedades, sobre o montante do aumento:

a) Sociedades sob forma civil – 5 por mil (selo de verba);

b) Sociedades de capitais [...] – 2% (selo de verba);

c) Outras sociedades – 7 por mil (selo de verba).

1. Acresce, quanto às sociedades abrangidas nas alíneas a) e c), o selo do artigo 93.º

2. Fica isento do imposto o reforço ou aumento de capital social quando realizado em numerário.»

12- Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 223/91, de 18 de junho, que alterou a redação do artigo 145.º, n.º 2, da TGIS, isentou de imposto de selo «[o] reforço ou aumento de capital social das sociedades de capitais», isentando assim de imposto de selo os aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento.

13- Por força do Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro, que aditou a verba 26.3 à TGIS, todos os aumentos de capital social de sociedades de capitais, independentemente da forma de realização desse aumento, ficaram sujeitos a imposto de selo à taxa de 0,40% sobre o valor do aumento.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

14- Entre 15 de dezembro de 2004 e 29 de novembro de 2006, a Ascendi, sociedade de capitais, realizou quatro operações de aumento do seu capital, através da conversão, em capital social, de créditos detidos pelos seus acionistas devido à realização por estes, anteriormente a essas operações, de prestações acessórias em benefício da referida sociedade. Com esses diferentes aumentos de capital, a Ascendi suportou um montante total de 205 381,95 euros a título de imposto de selo e de encargos notariais e de registo.

15- Em 28 de março de 2008, a Ascendi reclamou à Autoridade Tributária e Aduaneira a restituição dos montantes pagos a título de imposto de selo pelas referidas operações de aumento de capital. Esse pedido foi indeferido pela decisão controvertida.

16- A Ascendi submeteu o litígio ao Tribunal Arbitral Tributário.

17- Na decisão de reenvio, o Tribunal Arbitral Tributário considera, antes de mais, que satisfaz todas as condições previstas no artigo 267.º TFUE, a fim de ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos desse artigo.

18- Em seguida, o Tribunal Arbitral Tributário interroga-se sobre a questão de saber se o Decreto-Lei n.º 322-B/2001, em que se baseia a decisão controvertida, é compatível com os artigos 4.º, 7.º e 10.º, alínea a), da Diretiva 69/335. Para tal, começa por remeter para a argumentação da Ascendi, que recorda que, em Portugal, as operações de aumento de capital estão isentas de imposto de selo desde 1991, nos termos do Decreto-Lei n.º 223/91, e que, no caso específico dos aumentos de capital realizados em numerário, a isenção remontava mesmo a maio de 1984. Ora, a reintrodução, em 2001, pelo Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de um imposto de selo viola, segundo a Ascendi, as disposições dessa diretiva.

19- O Tribunal Arbitral Tributário salienta que essa argumentação é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Segundo esta última, tratando-se de operações de aumento de capital, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335 impõe apenas aos Estados-Membros que isentem de imposto

sobre as entradas de capital as operações que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%. Na opinião da Autoridade Tributária e Aduaneira, esta disposição não respeita às operações de aumento de capital em causa no processo principal, não realizadas por uma entrada em numerário. Com efeito, em 1 de julho de 1984, a legislação nacional previa, relativamente a essas operações, a aplicação de imposto de selo a uma taxa superior a 0,50%.

20- O Tribunal Arbitral Tributário considera, por fim, que não se pode deduzir uma resposta clara da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Com efeito, no processo que conduziu ao acórdão *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:366), a operação de aumento de capital foi realizada através de entradas em numerário. Ora, esta operação, contrariamente às que estão em causa no processo principal, foi isenta de imposto de selo em 1 de julho de 1984.

21- Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 4.º, n.º 1, c), e n.º 2, a), 7.º, n.º 1, e 10.º, a), da Diretiva 69/335 [...] opõem-se a uma legislação nacional, como a do [Decreto-Lei] n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro, que passou a sujeitar a [imposto de selo] os aumentos de capital social de sociedades de capitais efetuados por meio de conversão, em capital social, de créditos detidos pelos acionistas por prestações acessórias anteriormente feitas à sociedade, mesmo que estas prestações acessórias tenham sido feitas em dinheiro, tendo em conta que, à data de [1 de julho de] 1984, a legislação nacional sujeitava aqueles aumentos de capital, realizados daquele modo, a [imposto de selo], à taxa de 2% e que, [na] mesma data, isentava de [imposto de selo] os aumentos de capital realizados em dinheiro?»

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

22- A título liminar, importa analisar a questão de saber se o Tribunal Arbitral Tributário deve ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE.

23- A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para apreciar se o organismo de reenvio tem a natureza de «órgão jurisdicional» para efeitos do artigo 267.º TFUE, questão que é unicamente do âmbito do direito da União, o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, pelo organismo, das regras de direito, bem como a sua independência (acórdão *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, n.º 38 e jurisprudência referida). Além disso, os órgãos jurisdicionais nacionais só podem recorrer ao Tribunal de Justiça se perante eles se encontrar pendente um litígio e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional (v., designadamente, acórdãos *Syfait e o.*, C-53/03, EU:C:2005:333, n.º 29, e *Belov*, EU:C:2013:48, n.º 39).

24- No processo principal, resulta das indicações fornecidas na decisão de reenvio que os tribunais arbitrais em matéria tributária têm origem legal.

Os tribunais arbitrais constam, com efeito, da lista dos órgãos jurisdicionais nacionais, no artigo 209.º da Constituição da República Portuguesa. Por outro lado, o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, dispõe que a arbitragem fiscal constitui um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e o artigo 2.º desse decreto-lei atribui competência geral aos tribunais arbitrais em matéria tributária, para apreciar a legalidade da liquidação de qualquer imposto.

25- Por outro lado, enquanto elemento do sistema de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, os tribunais arbitrais em matéria tributária satisfazem a exigência de permanência.

26- Com efeito, como salientou o advogado-geral no n.º 37 das suas conclusões, embora a composição das formações de julgamento do Tribunal Arbitral Tributário seja efêmera e a sua atividade termine após decidirem, não é menos verdade que, no seu todo, o Tribunal Arbitral Tributário apresenta carácter permanente, enquanto elemento do referido sistema.

27- Quanto ao carácter vinculativo do órgão jurisdicional, há que recordar que este elemento não está presente no âmbito da arbitragem convencional, uma vez que não há nenhuma obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem os seus diferendos à arbitragem e que as autoridades públicas do Estado-Membro em causa não participam na escolha da via da arbitragem nem são chamadas a intervir oficiosamente no decorrer do processo perante o árbitro (acórdão Denuit e Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, n.º 13 e jurisprudência referida, e despacho Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, n.º 17).

28- Em contrapartida, o Tribunal de Justiça já reconheceu a admissibilidade de questões prejudiciais que lhe tinham sido submetidas por um tribunal arbitral de origem legal, cujas decisões eram vinculativas para as partes e cuja competência não dependia do acordo destas (despacho Merck Canada, EU:C:2014:92, n.º 18 e jurisprudência referida).

29- Ora, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 28 e 40 das suas conclusões, o Tribunal Arbitral Tributário, cujas decisões são vinculativas para as partes nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, distingue-se de um órgão jurisdicional arbitral em sentido estrito. Com efeito, a sua competência resulta diretamente das disposições do Decreto-Lei n.º 10/2011, não estando por isso sujeita à expressão prévia da vontade das partes de submeterem o seu diferendo à arbitragem (v., por analogia, acórdão Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, n.º 7). Assim, quando o contribuinte recorrente submete o seu diferendo à arbitragem fiscal, a jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário tem, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, carácter vinculativo para a autoridade tributária e aduaneira.

30- A natureza contraditória do processo nos tribunais arbitrais em matéria tributária é, por sua vez, garantida pelos artigos 16.º e 28.º do Decreto-Lei n.º 10/2011. Por outro lado, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do mesmo, os tribunais arbitrais em matéria tributária «decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade».

31- No que respeita à independência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, resulta, por um lado, da decisão de reenvio que os árbitros que constituem o Tribunal Arbitral Tributário ao qual foi submetido o litígio no processo principal foram designados, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre os árbitros que figuram na lista elaborada por essa instituição.

32- Por outro lado, o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 prevê que os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Além disso, o artigo 8.º, n.º 1, desse decreto-lei prevê, como caso de impedimento do exercício da função de árbitro, a existência de qualquer ligação familiar ou profissional entre o árbitro e uma das partes no litígio. Garante-se assim que o tribunal arbitral em causa tem a qualidade de terceiro em relação à autoridade que adotou a decisão objeto de recurso (v. acórdão RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, n.º 38 e jurisprudência referida, e despacho Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, n.º 15).

33- Por fim, como resulta do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, os tribunais arbitrais em matéria tributária pronunciam-se no âmbito de um processo que conduz a uma decisão de carácter jurisdicional.

34- Resulta das considerações expostas que o organismo de reenvio apresenta todos os elementos necessários para ser qualificado de órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267.º TFUE.

35- O Tribunal de Justiça é, por isso, competente para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto à questão prejudicial

36- Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 4.º, 7.º e 10.º, alínea a), da Diretiva 69/335 se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que reintroduz um imposto de selo sobre operações de aumento de capital social de uma sociedade de capitais, que estavam sujeitas a esse imposto em 1 de julho de 1984, mas que foram em seguida dele isentadas.

37- Segundo a Ascendi, operações como as que estão em causa no processo principal já estavam isentas de imposto de selo em 1 de julho de 1984, ao abrigo do direito nacional aplicável.

38- A este propósito, importa recordar que não compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito de um reenvio prejudicial, sobre a interpretação das disposições nacionais ou sobre a apreciação do contexto factual que envolveu o litígio no processo principal, dado que esta missão incumbe exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio (v. acórdãos Angelidaki e o., C-378/07 a C-380/07, EU:C:2009:250, n.º 48, e van Delft e o., C-345/09, EU:C:2010:610, n.º 114).

39- Ora, resulta dos termos da questão prejudicial que, em 1 de julho de 1984, a legislação nacional sujeitava as operações de aumento de capital como as que estão em causa no processo principal a imposto de selo, à taxa de 2%.

40- No que respeita à questão de saber se as disposições da Diretiva 69/335 se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, há que recordar, antes de mais, que esta legislação sujeita a imposto de selo as operações de aumento de capital social de uma sociedade de capitais. Na medida em que incide sobre as reuniões de capitais enquanto tais, este imposto de selo constitui um imposto sobre as entradas de capital, na aceção do artigo 1.º da Diretiva 69/335.

41- Nestas condições, a interpretação do artigo 10.º da Diretiva 69/335, que apenas se aplica a impostos indiretos diferentes do imposto sobre as entradas de capital, não é pertinente para a solução do litígio no processo principal.

42- Importa observar, em seguida, que as operações em causa no processo principal são abrangidas pelo artigo 4.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 69/335. Com efeito, os diferentes aumentos do capital social da sociedade de capitais em causa foram realizados «mediante a entrada de bens de qualquer espécie», na aceção desta disposição, ou seja, através da conversão, em capital social, de créditos detidos pelos seus acionistas devido à realização por estes, anteriormente a esses aumentos, de prestações acessórias em benefício da referida sociedade.

43- O artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 69/335 prevê que as operações nele referidas «[e]stão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital».

44- No entanto, apesar da formulação do artigo 4.º, n.º 1, resulta do artigo 7.º da referida diretiva que não há a obrigação de sujeitar a imposto sobre as entradas de capital operações abrangidas pela primeira dessas disposições.

45- Pelo contrário, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 69/335 comporta a obrigação clara e incondicional de os Estados-Membros isentarem do imposto sobre as entradas de capital todas as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação dessa diretiva que, em 1 de julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50% (v. acórdãos *Optimus - Telecomunicações*, EU:C:2007:366, n.º 30, e *Pak-Holdco*, C-372/10, EU:C:2012:86, n.º 28). Essa obrigação e as outras obrigações que resultam da Diretiva 69/335 vinculam a República Portuguesa desde 1 de janeiro de 1986, data da adesão deste Estado à União Europeia.

46- Todavia, na medida em que operações como as que estão em causa no processo principal, abrangidas pelo artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, estivessem sujeitas, em 1 de julho de 1984, ao imposto sobre as entradas de capital, a uma taxa superior a 0,50%, a República Portuguesa podia, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, dessa diretiva, decidir continuar a sujeitar este tipo de operações ao imposto sobre as entradas de capital, no momento da sua adesão à União, em 1 de janeiro de 1986 (v., neste sentido, acórdão *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, n.º 34).

47- Por fim, resta ainda examinar a questão de saber se um Estado-Membro, após ter renunciado, em 1991, à cobrança de um imposto sobre as entradas de capital relativamente a operações abrangidas pelo

artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 69/335, podia decidir reintroduzir esse imposto em 2001.

48- Uma vez que os artigos 4.º, n.º 1, e 7.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 69/335 não se referem expressamente à situação de um imposto abolido, que foi seguidamente reintroduzido após 1 de julho de 1984, importa recorrer a uma interpretação teleológica das disposições em causa, procurando determinar o objetivo por elas prosseguido.

49- Ora, resulta do segundo e terceiro considerandos da Diretiva 85/303 que a Diretiva 69/335 se destina a limitar ou mesmo a suprimir o imposto sobre as entradas de capital. À luz deste objetivo, resulta do terceiro considerando que só em razão de dificuldades orçamentais com que seriam confrontados caso suprimissem o imposto sobre as entradas de capital é que os Estados-Membros que não renunciaram à sua cobrança podiam manter esse imposto (v., neste sentido, acórdão Logstor ROR Polka, EU:C:2011:404, n.º 36).

50- A referência à data de 1 de julho de 1984, feita no artigo 7.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 69/335, não pode constituir, para os Estados-Membros que, nessa data, submetiam as operações em causa a imposto sobre as entradas de capital, a uma taxa superior a 0,50%, uma autorização para restabelecerem esse imposto depois de terem renunciado a ele. Com efeito, a intenção do legislador da União era suprimir o imposto sobre as entradas de capital, sendo a possibilidade de o manter apenas uma exceção motivada pelo receio de perdas de receitas pelos Estados-Membros. Assim, ainda que a perda de receitas orçamentais pudesse justificar a manutenção do imposto sobre as entradas de capital além de 1 de julho de 1984, nos limites expostos no artigo 7.º, n.º 2, da referida diretiva, não era suscetível de justificar a reintrodução desse imposto (v., neste sentido, acórdão Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, n.ºs 37 a 39).

51- Contrariamente ao que defende o Governo português, a obrigação de «standstill» resultante da Diretiva 69/335 respeita quer às operações referidas no artigo 4.º, n.º 2, dessa diretiva quer às mencionadas no artigo 4.º, n.º 1, da mesma. Com efeito, numa situação como a que está em causa no processo principal, esta obrigação resulta do artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 69/335, interpretado à luz do objetivo desta última. Ora, como resulta do n.º 45 do presente acórdão, as obrigações decorrentes do artigo 7.º da Diretiva 69/335 para os Estados-Membros dizem respeito a qualquer operação abrangida pelo âmbito de aplicação desta diretiva e, logo, a qualquer operação abrangida pelo artigo 4.º da mesma, independentemente da questão de saber se a operação em concreto é referida no n.º 1 ou no n.º 2 deste último artigo.

52- Por conseguinte, há que responder à questão submetida que os artigos 4.º, n.º 1, alínea c), e 7.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 69/335 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro reintroduza um imposto sobre as entradas de capital relativamente a operações de aumento de capital social abrangidas pela primeira destas disposições, que estavam sujeitas a esse imposto em 1 de julho de 1984, mas que foram, em seguida, dele isentadas.

Quanto às despesas

53- 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. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

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

Assinaturas