

REENVIO PREJUDICIAL POR TRIBUNAL ARBITRAL TRIBUTÁRIO
E IMPOSTO DE SELO SOBRE AUMENTOS DE CAPITAL

- Comentário ao Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de Junho de
2014 - «*Acórdão Ascendi*» -

MARIA DO ROSÁRIO ANJOS

Professora Auxiliar da ULP e do ISMAI

Doutora em Direito Público

Investigadora do I2J - Instituto de Investigação Jurídica da Universidade Lusófona do Porto e
Investigadora da UICCC – Unidade de Investigação em Criminologia e Ciências do Comportamento e do
Centro de Investigação (ISMAI) e do Grupo de Investigação em Derecho Público Global da Faculdade de
Direito da Universidade da Coruña

Sumário:

1. Resumo do Acórdão do TJUE; 2. A configuração do caso concreto; 2.1 O Direito Comunitário aplicável; 2.2 O Direito Nacional aplicável; 2.3 O litígio no processo principal e a questão prejudicial; 3. Análise da 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. 4. Apreciação do TJUE quanto à questão prejudicial 5. Conclusão

1. Resumo do Acórdão do TJUE

Por Acórdão, proferido em 12 de junho de 2014, a 2ª secção do Tribunal de Justiça, no âmbito do processo C-377/13, que teve por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD), existente em funcionamento em Portugal, por decisão de 31 de maio de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de julho de 2013. Este reenvio prejudicial ocorre no âmbito de um processo arbitral tributário em que foi requerente a empresa Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA, contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Em síntese o TJUE reconheceu a admissibilidade de questões prejudiciais submetidas por um tribunal arbitral “*de origem legal*”, como é o caso do Tribunal Arbitral Tributário existente em Portugal, em funcionamento no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) cujas decisões são vinculativas para as partes e cuja competência não depende do acordo destas.

Resolvida a questão prejudicial o TJUE debruçou-se sobre a questão prejudicial colocada para apreciação, a qual concretamente se reporta à incidência de imposto de selo sobre as operações de aumento de capital, previstas no ordenamento jurídico português e sua conformidade à luz do regime instituído pela Directiva 69/335/CEE do Conselho, relativa a encargos fiscais indirectos que onerem os aumentos de capital, transposta para a ordem jurídica portuguesa.

2. A Configuração do Caso Concreto

2.1 O Direito Comunitário aplicável

O pedido de decisão prejudicial teve por objeto a interpretação dos artigos 4º, 7º e 10º, alínea a), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de julho de 1969, alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de junho de 1985, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais.

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 (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.

Em conformidade com o seu primeiro considerando, a Directiva 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 directiva 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.

Para esse efeito, o artigo 1.º da Diretiva 69/335 dispunha que «*Os 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’*».

A Diretiva 85/303 introduziu algumas alterações substanciais na Diretiva 69/335, nomeadamente, nos seus artigos 4º, nº2, e 7º. O segundo a quarto considerandos desta Diretiva estabelecem que:

«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;»

Dispunha o artigo 4.º da Diretiva 69/335, na versão introduzida pela Diretiva 85/303 (a seguir «Diretiva 69/335») que:

«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; (...)»

Importa, ainda, atender ao disposto no artigo 7.º, nº1, da Diretiva 69/335, o qual dispõe que 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%. O nº 2 do mesmo artigo da Diretiva estabelece que os Estados-Membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com exceção das referidas no nº 1, podendo alternativamente optar pela aplicação de uma taxa única que não ultrapasse 1%.

Por fim, o artigo 10.º, alínea a), da Diretiva 69/335 previa expressamente que *«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:*

O prazo de transposição da Diretiva 85/303 tinha sido fixado em 1 de janeiro de 1986. Esta 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, no entanto, essa revogação foi posterior aos factos no processo principal, pelo que releva para a decisão do caso a versão anterior, em vigor ao tempo dos factos.

2.2 O Direito Nacional Aplicável

Atendendo agora à configuração do caso a luz do direito nacional, estava em causa a aplicação do disposto no artigo 145.º da Tabela Geral do Imposto de Selo (a seguir «TGIS»), aprovada pelo Decreto-Lei nº 21196, de 28 de novembro de 1932, na versão em vigor em 1 de julho de 1984, o qual 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.»*

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 223/91, de 18 de junho, que alterou a redação do artigo 145º, nº 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.

Por força do Decreto-Lei nº 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.

2.3 O litígio do processo principal e a questão prejudicial

A questão que determinou o presente processo decorre do facto de entre 15 de dezembro de 2004 e 29 de novembro de 2006, a Ascendi, sociedade de capitais, ter realizado 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.

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, a qual foi impugnada junto do Tribunal Arbitral Tributário em funcionamento no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). No seguimento do pedido arbitral apresentado pela Ascendi é proferida uma decisão de reenvio, na qual o Tribunal Arbitral Tributário começa por considerar 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. Desta forma ficou, pois, esta questão configurada como questão prévia para conhecimento pelo TJUE.

Em seguida, o Tribunal Arbitral Tributário coloca a questão principal dos autos e que é a de saber se o Decreto-Lei nº 322-B/2001, em que se baseia a decisão controvertida, é compatível com os artigos 4.º, 7º e 10º, 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 nº 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 nº 322-B/2001, de um imposto de selo viola, segundo a Ascendi, as disposições dessa Diretiva.

O Tribunal Arbitral Tributário salienta ainda que segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira tratando-se de operações de aumento de capital o artigo 7º, nº 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%.

Ainda a propósito da necessidade de reenvio prejudicial para o TJUE, argumentou o Tribunal Arbitral Tributário que não se pode deduzir uma resposta clara da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Assim, 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.

O Tribunal Arbitral Tributário decidiu, assim, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 4º, nº 1, c), e nº 2, a), 7º, nº 1, e 10º, a), da Diretiva 69/335 opõem-se a uma legislação nacional, como a do Decreto-Lei nº 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?»

3. Análise da 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.

A título prévio foi suscitada a questão de saber se o Tribunal Arbitral Tributário deve ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro para efeitos do artigo 267º TFUE. A este respeito, a decisão proferida pelo TJUE salienta a necessidade de 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.¹

O primeiro pressuposto é, pois, a origem legal do organismo em causa. A propósito afirma o Advogado-Geral que «o Tribunal Arbitral Tributário não deve ser considerado uma jurisdição arbitral em sentido estrito que, só por essa razão, não poderia validamente submeter ao Tribunal um reenvio prejudicial em aplicação do artigo 267º TFUE. Esta conclusão assenta sobretudo no facto de não se tratar de um tribunal instituído com base num acordo das partes, mas com base nas disposições do direito português.» (ou seja, contidas no Decreto-Lei 10/2011 de 20 de janeiro).

Com esta fundamentação concluiu que «*a arbitragem em matéria fiscal é efetivamente uma alternativa de resolução de conflitos dado que o contribuinte pode*

¹ Neste sentido vd. acórdão Belov, in Proc. C- 394/11, EU:C:2013:48, n° 38.

escolher a via da arbitragem ou da jurisdição administrativa e tributária, desde que o litígio se enquadre no âmbito de aplicação do artigo 124º, nº4, alíneas a) a q), da Lei nº 3-B/2010, sem estar no entanto sujeito à prévia manifestação da vontade das partes de submeterem os seus diferendos à arbitragem.»

Mas, apesar do supra exposto, o conceito de «órgão jurisdicional de um Estado Membro» na aceção do artigo 267º do TJUE exige a demonstração de outros pressupostos, tal como tem vindo a ser explicitado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. Resulta do acórdão em apreço que o Tribunal Arbitral Tributário cumpre todos esses pressupostos. Vejamos pois.

Segundo a jurisprudência do TJUE, 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.²

Nesta conformidade, o Tribunal de Justiça, analisados todos os elementos fornecidos pelo processo principal e todas as indicações fornecidas na decisão de reenvio, concluiu que o tribunal arbitral em matéria tributária existente na organização judiciária portuguesa *tem origem legal* e as suas decisões têm carácter jurisdicional e vinculativo para as partes.

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

Acresce que, enquanto elemento do sistema de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, os tribunais arbitrais em matéria tributária satisfazem, também, a exigência de permanência. Com efeito, como salientou o advogado-geral no nº 37 das suas conclusões, embora a composição das formações de julgamento do

² Neste sentido, vd. designadamente, acórdãos Syfait, in Proc. C- 53/03, EU:C:2005:333, nº29 e Ac. Belov, cit. Supra.

Tribunal Arbitral Tributário seja efémera e a sua atividade termine após decidirem, não é menos verdade que, no seu todo, o Tribunal Arbitral Tributário apresenta caráter permanente, enquanto elemento do referido sistema.

Quanto ao caráter 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.³

Ora, como salientou o advogado-geral nas suas conclusões⁴, o Tribunal Arbitral Tributário, cujas decisões são vinculativas para as partes nos termos do artigo 24º, nº 1, do RJAT, distingue-se de um órgão jurisdicional arbitral em sentido estrito. Com efeito, a sua competência resulta diretamente das disposições daquele regime jurídico, instituído por Decreto-Lei, não estando por isso sujeita à expressão prévia da vontade das partes de submeterem o seu diferendo à arbitragem. Assim, quando o contribuinte recorrente submete o seu diferendo à arbitragem fiscal, a jurisdição do Tribunal Arbitral Tributário tem, nos termos do artigo 4º, nº 1, do Decreto-Lei nº 10/2011 (RJAT), caráter vinculativo para a autoridade tributária e aduaneira.

Por outro lado, a natureza contraditória do processo nos tribunais arbitrais em matéria tributária é garantida pelos artigos 16º e 28º do referido Decreto-Lei nº 10/2011, sendo que nos termos do artigo 2º, nº 2, do mesmo RJAT 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

³ A este propósito o TJUE invoca a jurisprudência vertida no Ac.Denuit e Cordenier, C125/04, EU:C:2005:69, nº 13 e no Despacho Merck Canada, C555/13, EU:C:2014:92, n.º17. Neste último caso, 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.

⁴Cfr. Conclusões do Advogado- Geral, nºs 31 a 40.

designados, nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 10/2011, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre os árbitros que figuram na lista elaborada por essa instituição. Releva ainda, na apreciação do TJUE o disposto no artigo 9º do RJAT que prevê que os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência. Além disso, o artigo 8º, nº 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*, o que se afigura fundamental para o reconhecimento da qualidade de órgão jurisdicional para os efeitos previstos no art. 267º do TFUE.⁵

Refere ainda o Tribunal de Justiça que, como resulta do artigo 1º do Decreto-Lei nº 10/2011, *«os tribunais arbitrais em matéria tributária pronunciam-se no âmbito de um processo que conduz a uma decisão de carácter jurisdicional.»*

Por todas as razões supra referidas o TJUE decidiu 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. O Tribunal de Justiça é, por isso, competente para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

O reconhecimento expresso do Tribunal Arbitral Tributário como órgão jurisdicional de um Estado-Membro na aceção contida no artigo 267º do TFUE, constitui um marco importante no reconhecimento pleno desta via de resolução de litígios. Apesar da questão se afigurar relativamente pacífica entre nós, a verdade é que a dúvida persistia. Com o presente Acórdão o TJUE esclareceu de forma clara e determinada essa dúvida afirmando inequivocamente a admissibilidade de reenvios prejudiciais pelo Tribunal Arbitral Tributário Português.⁶

⁵ Neste sentido, vd. Ac. RTL Belgium, C517/09, EU:C:2010:821, nº 38 e jurisprudência referida no despacho Devillers, proferido no Proc. C167/13, EU:C:2013:804, nº 15.

⁶ A propósito da relevância do Acórdão “Ascendi” vd., entre nós, ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e PEDRO SARAIVA NÉRCIO, in artigo publicado pelo Instituto de Direito Tributário de Londrina, Brasil, Junho de 2014.

4. Apreciação do TJUE quanto à questão prejudicial

Quanto à questão prejudicial, ou seja, a de saber se os artigos 4º, 7º e 10º, 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, as considerações do TJUE apontaram no sentido de considerar que essa decisão incumbe exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio. Vejamos porquê.

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. 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, como resulta da jurisprudência deste Tribunal vertida nos acórdãos Angelidaki e Van Delft.⁷

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%.

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 1º da Diretiva 69/335. Nestas condições, considerou o TJUE que *«a interpretação do artigo 10º 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.»*

⁷Neste sentido, vd. Ac. Angelidaki, in Proc. C378/07 a C380/07, EU:C:2009:250, nº 48, e Ac. Van Delft, in Proc. C345/09, EU:C:2010:610, nº 114.

Mas, ainda segundo a apreciação do Tribunal de Justiça importa considerar que as operações em causa no processo principal são abrangidas pelo artigo 4º, nº 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. O artigo 4º, nº 1, da Diretiva 69/335 prevê que as operações referidas *«estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital»*.

A formulação do artigo 4º, nº 1, resulta do artigo 7º da referida Diretiva. Ora, o artigo 7º, nº 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%»*. 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.

Face a este quadro jurídico fundamental o TJUE conclui que *«na medida em que operações como as que estão em causa no processo principal, abrangidas pelo artigo 4º, nº 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 7º, nº 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.»*

Por último, restava analisar 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 4º, nº 1, da Diretiva 69/335, podia decidir reintroduzir esse imposto em 2001.

O Tribunal entende quanto a esta questão que, uma vez que os artigos 4º, nº 1, e 7º, nºs 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. E, neste enquadramento, entendeu o Tribunal que *«como*

resulta do segundo e terceiro considerando 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.»

A sua manutenção seria, pois, uma situação de exceção admissível se e quando devidamente justificada por razões orçamentais. Assim, concluiu o TJUE, que *«mesmo considerando a possibilidade consagrada na Diretiva, 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 7º, nº 2, a verdade é que à luz da referida diretiva, não se afigura suscetível de justificar a reintrodução desse imposto.»*

Deste ponto de vista é notável a jurisprudência do TJUE vertida no presente Acórdão. Contrariamente ao que defende o Estado português, a obrigação de «standstill» resultante da Diretiva 69/335 respeita quer às operações referidas no artigo 4º, nº 2, dessa diretiva quer às mencionadas no artigo 4º, nº 1, da mesma. Com efeito, esta obrigação resulta do artigo 7º, nºs 1 e 2, da Diretiva 69/335, interpretada à luz do objetivo desta última. Ora, as obrigações decorrentes do artigo 7º 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 4º da mesma, independentemente da questão de saber se a operação em concreto é referida no nº 1 ou no nº 2 deste último artigo. Neste sentido, entendeu o TJUE, que os artigos 4º, nº 1, alínea c), e 7º, nºs 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 à transposição da Diretiva, consideradas isentas desse imposto.

Na verdade, parece-nos óbvio que outro entendimento violaria a razão de ser da própria Diretiva, a qual facilmente poderia ser transformada em “*letra morta*”, sem qualquer efeito útil.

5. Conclusão

O Acórdão em análise afigura-se notável pela orientação jurisprudencial consagrada quanto à questão prévia e quanto à questão prejudicial submetida para análise. Assim, quanto à questão prévia colocada ao TJUE, este ao pronunciar-se favoravelmente à admissibilidade dos pedidos de reenvio prejudicial submetidos pelo Tribunal Arbitral Tributário português, veio clarificar definitivamente esta questão, definindo com rigor e clareza a natureza deste tribunal como órgão jurisdicional.

Na verdade, desde o início de funcionamento do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em matéria tributária, esta questão colocava-se com alguma frequência. Assim, a clarificação sobre a natureza do Tribunal Arbitral Tributário, a declaração expressa do TJUE a este respeito, considerando que se encontram preenchidos todos os pressupostos essenciais ao conceito de «*órgão jurisdicional de um Estado-Membro*», é um marco importante na sedimentação da arbitragem tributária em Portugal.

Em sintonia com jurisprudência anterior, o TJUE considerou que o Tribunal Arbitral Tributário existente em funcionamento em Portugal reúne todos os requisitos necessários e suficientes ao seu reconhecimento como «*órgão jurisdicional de um Estado Membro*» para os efeitos previstos no artigo 267º do TFUE, ou seja, para admissibilidade de reenvio prejudicial. No elenco desses pressupostos o Tribunal de Justiça valorizou a origem legal do Tribunal Arbitral Tributário, o seu carácter de permanência para efeitos de qualificação como órgão de resolução jurisdicional de conflitos, a natureza vinculativa das suas decisões, a garantia de contraditório, a proibição do recurso à equidade, a independência garantida pelas regras deontológicas que presidem à nomeação dos árbitros e, por fim, o facto das decisões arbitrais revestirem natureza jurisdicional, sendo equiparadas, para efeitos de exequibilidade, às sentenças proferidas pelos tribunais Administrativos e Fiscais.

O legislador nacional, no preâmbulo do diploma que instituiu o RJAT, admitiu a possibilidade de se suscitar um pedido de reenvio prejudicial, na pendência de um processo arbitral tributário. Mas a clarificação, agora expressa pelo próprio TJUE veio por fim a qualquer dúvida nesta matéria.

Em síntese, o presente Acórdão veio esclarecer de forma inequívoca que o Tribunal Arbitral Tributário previsto na ordem jurídica portuguesa é um verdadeiro órgão jurisdicional.

Quanto á questão prejudicial que lhe foi colocada, o TJUE veio mais uma vez esclarecer, sem margem para dúvidas, que os Estados membros estão vinculados aos princípios a que se obrigaram em matéria de harmonização fiscal no seio da União Europeia.

Reafirma de forma inequívoca a importância dos Estados Membros respeitarem os princípios constantes da Diretiva 69/335/CEE, e se manterem fieis à necessidade de observar os preceitos instituídos em benefício do prosseguimento dos interesses comuns da União Europeia.

Sabemos como tem sido tímida a harmonização fiscal no seio da UE, apesar de se afigurar como uma realidade essencial à sobrevivência da própria união económica e monetária, cujo fracasso parece inevitável se não forem adotadas medidas efetivas para garantir a sã concorrência nos mercados, o que pressupõe que se combata a concorrência fiscal desleal entre os Estados Membros. Porém, as resistências dos Estados Membros são ainda bem visíveis. Abdicar, ainda que muito pouco, de parte da sua soberania fiscal é uma obrigação assumida a contra gosto.

No presente Acórdão o TJUE veio afirmar, sem margem de dúvida, que os artigos 4.º, nº 1, alínea c), e 7º, nºs 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, com as alterações introduzidas 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 EstadoMembro 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.»*

No presente acórdão o TJUE valoriza as motivações teleológicas subjacentes à Diretiva, tais como a estabilidade, segurança e boa-fé dos Estados Membros e, sobretudo, o reconhecimento do necessário respeito pelo princípio da harmonização fiscal em matérias essenciais a uma verdadeira concorrência entre as empresas europeias, independentemente da sua nacionalidade.

É um sinal claro de aviso aos riscos de uma certa soberba fiscal dos Estados Membros, sem ética e sem orientação estratégica para o prosseguimento dos objectivos comuns consagrados no Tratado instituidor.

Na verdade, o presente acórdão, embora circunscrito à questão de direito colocada a título prejudicial acaba por recolocar uma questão central e essencial à restauração do rumo da construção da união europeia: a harmonização fiscal.

Andou bem o TJUE ao recordar a importância do cumprimento dos objetivos subjacentes à Diretiva, bem assim como das obrigações que a mesma impõe aos Estados Membros.

Ocorre concluir que, mais uma vez, o TJUE andou bem na defesa dos interesses da união económica e monetária e na concretização da ténue harmonização fiscal que os responsáveis políticos não têm coragem de fazer avançar, mesmo que isso signifique um perigo evidente para o futuro do projeto europeu.