

Processo C-193/04

Fazenda Pública

contra

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos L.da

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo)

«Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Directiva 69/335/CEE – Cessão de quotas de uma sociedade por quotas»

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 7 de Setembro de 2006

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Imposto sobre as entradas de capital liquidado às sociedades de capitais

[Directiva 69/335 do Conselho, artigo 12.º, n.º 1, alínea a)]

A Directiva 69/335, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303, não se opõe a uma legislação nacional que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos fixados forfetariamente e/ou em função do valor das quotas cedidas.

Efectivamente, um imposto constituído por esses emolumentos é abrangido pela derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, que permite a cobrança de um imposto sobre a transmissão de valores mobiliários e, portanto, a sua cobrança não é contrária a esta última. A circunstância de o montante dos referidos emolumentos aumentar de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao valor das participações sociais cedidas, não é susceptível de infirmar esta conclusão, uma vez que o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da directiva, ao estabelecer que os impostos nele referidos podem ser «cobrados forfetariamente ou não», deixa aos Estados-Membros a possibilidade de determinarem livremente a taxa desses impostos.

(cf. n.os 21-25, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

7 de Setembro de 2006 (*)

«Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Directiva 69/335/CEE – Cessão de quotas de uma sociedade por quotas»

No processo C-193/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 17 de Março de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de Abril de 2004, no processo

Fazenda Pública

contra

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos L.da,

sendo interveniente:

Ministério Público,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (relator) e E. Levits, juizes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 12 de Maio de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos L.da, por I. Vieira, advogada,
- em representação do Governo português, por L. Fernandes e A. F. Ferreira, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por A. Tiemann, na qualidade de agente,
- em representação do Governo espanhol, por F. Díez Moreno, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström, G. Braga da Cruz e M. Afonso, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 4.º, n.º 3, 10.º, alínea c), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23; EE 09 F1 p. 171; a seguir «Directiva 69/335»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Fazenda Pública e a sociedade Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos L.da (a seguir «Organon Portuguesa») a respeito do pagamento de emolumentos pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O primeiro considerando da Directiva 69/335 refere-se ao objectivo do Tratado CEE de promover a livre circulação de capitais, com vista à criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

4 No segundo considerando da Directiva 69/335, é observado que os impostos indirectos, em vigor nos Estados-Membros, que incidem sobre as reuniões de capitais dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais e que devem ser eliminadas por via de harmonização.

5 Para esse efeito, é afirmada nos sexto e sétimo considerandos da Directiva 69/335 a necessidade de aplicar às reuniões de capitais um imposto que só deve ser cobrado uma única vez no mercado comum e que deve ser de nível idêntico em todos os Estados-Membros e harmonizado tanto no que respeita à sua estrutura como às respectivas taxas. Por último, o oitavo considerando dessa directiva prevê a supressão de todos os outros impostos indirectos com características idênticas a esse imposto único sobre as entradas de capital.

6 Nos termos do artigo 1.º da Directiva 69/335, «[o]s Estados-Membros cobrarão um imposto sobre as entradas de capital nas sociedades, harmonizado [...]».

7 O artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 69/335 fixa a lista das operações que dão lugar à cobrança do imposto sobre as entradas de capital. Essas operações respeitam, no essencial, à constituição de sociedades de capitais na acepção dessa directiva ou ao aumento do capital social dessas sociedades. O n.º 3 desse artigo tem a seguinte redacção:

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

- a) A transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;
- b) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado-Membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-Membros referidos;
- c) A alteração do objecto social de uma sociedade de capitais;
- d) A prorrogação do prazo de duração de uma sociedade de capitais.»

8 Nos termos do artigo 10.º da Directiva 69/335:

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

- a) Em relação às operações referidas no artigo 4.º;
- b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4.º;
- c) Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.»

9 O artigo 11.º da Directiva 69/335 dispõe:

«Os Estados-Membros não submeterão a qualquer imposição, seja sob que forma for:

- a) A criação, emissão, admissão em bolsa, colocação em circulação ou negociação de acções, de partes sociais ou de outros títulos da mesma natureza [...]

[...]»

10 Por último, o artigo 12.º da Directiva 69/335 prevê o seguinte:

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

- a) Impostos sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não;

[...]

- e) Direitos com carácter remuneratório;

[...]»

Legislação nacional

11 Em conformidade com os artigos 228.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais e 80.º, n.º 2, alínea h), do Código do Notariado, a cessão de quotas de uma sociedade por quotas deve ser celebrada por escritura pública. Os emolumentos pela celebração desse acto notarial são fixados de acordo com a Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro (*Diário da República*, I série-B, n.º 273, de 25 de Novembro de 1998, a seguir «tabela»). Esses emolumentos incluem um montante fixo (artigo 4.º da tabela) e um montante variável, calculado com base no valor total da transacção (artigo 5.º, n.º 1, da tabela).

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 Resulta dos autos que, em 25 de Outubro de 2001, a Organon Portuguesa, uma sociedade por quotas de direito português e, por conseguinte, uma sociedade de capitais na acepção do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335, celebrou por escritura pública uma cessão de quotas num cartório notarial de Lisboa. Esta cessão não foi acompanhada do aumento do capital social da referida sociedade.

13 Pela celebração dessa escritura pública, exigida pela legislação acima referida, e com base no modo de cálculo previsto nessa legislação, a Organon Portuguesa pagou emolumentos notariais no montante total de 2 577 150 PTE.

14 O Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Organon Portuguesa contra o acto de liquidação dos referidos emolumentos notariais. Inconformada com essa decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os emolumentos cobrados aquando da celebração de uma escritura pública de cessão de quotas de uma sociedade estão abrangidos pelo disposto no artigo 4.º, n.º 3[, da Directiva 69/335]?

2) A norma constante do artigo 5.º, n.º 1, conjugado com o artigo 3.º, alínea c), da tabela [...], na redacção vigente à data em que os factos ocorreram, é incompatível com os artigos 10.º, alínea c), e 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335 [...], enquanto estabelece emolumentos de valor ilimitado para as escrituras de cessão de quotas, os quais são exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado?»

Quanto às questões prejudiciais

15 Com as referidas questões, que devem ser apreciadas em conjunto, o tribunal de reenvio pretende, no essencial, saber se as disposições da Directiva 69/335 se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado.

16 O Tribunal de Justiça limitar-se-á a examinar as disposições da Directiva 69/335 que são pertinentes para dar uma resposta útil ao tribunal de reenvio.

17 Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela Directiva 69/335, no quadro de um sistema como o que está em causa no processo principal, que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção dessa directiva (acórdãos de 29 de Setembro de 1999, Modelo, C-56/98, Colect., p. I-6427, n.º 23, e de 21 de Setembro de 2000, Modelo, C-19/99, Colect., p. I-7213, n.º 23).

18 O artigo 11.º, alínea a), da Directiva 69/335 proíbe qualquer imposição, seja sob que forma for, sobre a criação, a emissão, a admissão em bolsa, a colocação em circulação ou a negociação de acções, participações sociais ou outros títulos da mesma natureza, bem como de certificados representativos desses títulos, independentemente de quem os emitiu.

19 Assim, essa disposição também abrange as imposições exigidas por força das formalidades essenciais ligadas à cessão de participações sociais, como os emolumentos notariais em causa no processo principal.

20 Todavia, o artigo 12.º da Directiva 69/335 prevê derrogações ao disposto nos seus artigos 10.º e 11.º Entre essas derrogações, são referidos, no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), os «impostos

sobre a transmissão de valores mobiliários, cobrados forfetariamente ou não». É pacífico que a cessão de participações sociais é abrangida pelo conceito de transmissão de valores mobiliários.

21 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 17 de Dezembro de 1998, Codan, C?236/97, Colect., p. I?8679, n.º 31, e despacho de 5 de Fevereiro de 2004, SONAE Distribuição, C?357/02, não publicado na Colectânea, n.º 23) que o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 permite a cobrança de um imposto sobre a transmissão de valores mobiliários, independentemente de a sociedade que emitiu esses valores mobiliários estar cotada em bolsa e de a transmissão destes ter tido lugar em bolsa ou directamente entre o transmitente e o adquirente.

22 Por conseguinte, um imposto como o constituído pelos emolumentos controvertidos no processo principal é abrangido pela derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 e, portanto, a sua cobrança não é contrária a esta última.

23 Cabe acrescentar a este respeito que a circunstância de o montante dos referidos emolumentos aumentar de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao valor das participações sociais cedidas, não é susceptível de infirmar esta conclusão (despacho SONAE Distribuição, já referido, n.º 25).

24 Com efeito, ao estabelecer que os impostos nele referidos podem ser «cobrados forfetariamente ou não», o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 deixa aos Estados-Membros a possibilidade de determinarem livremente a taxa desses impostos. Além disso, esses impostos não constituem a contrapartida financeira de um serviço prestado, pelo que o seu montante não deve depender do custo do referido serviço e os critérios fixados pela jurisprudência (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Junho de 2001, SONAE, C?206/99, Colect., p. I?4679, n.os 32 a 34, e a jurisprudência aí referida) para distinguir os direitos com carácter remuneratório, na acepção da Directiva 69/335, dos que não integram essa categoria não lhes são aplicáveis (despacho SONAE Distribuição, já referido, n.os 26 e 27).

25 Atentas as considerações precedentes, há que responder às questões colocadas que a Directiva 69/335 não se opõe a uma legislação nacional que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos fixados forfetariamente e/ou em função do valor das quotas cedidas.

Quanto às despesas

26 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, não se opõe a uma legislação nacional que prevê, pela celebração de uma escritura pública de cessão de quotas não acompanhada de um aumento do capital social, a cobrança de emolumentos fixados forfetariamente e/ou em função do valor das quotas cedidas.

Assinaturas

* Língua do processo: português.