

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA
apresentadas em 24 de Março de 1988

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

1. I — O High Court of Justice, Queens Bench Division, de Londres, pretende saber qual a interpretação correcta de algumas disposições da décima sétima directiva do Conselho (Directiva 85/362/CEE), de 16 de Julho de 1985¹ relativa à isenção do IVA nas importações temporárias de bens que não sejam meios de transporte.

2. As questões postas têm essencialmente em vista saber se um cavalo comprado na Irlanda com isenção de IVA, segundo as normas irlandesas, e em seguida importado temporariamente no Reino Unido deve ou não beneficiar de isenção do IVA britânico.

3. O processo perante o tribunal nacional resultou, justamente, de um recurso interposto por uma agência inglesa especializada em leilões de cavalos puro sangue, a «Tattersalls Ltd», com sede no Suffolk, visando impugnar a interpretação dada aos artigos 10.º, alínea c), e 11.º, alínea b), da décima sétima directiva, pelos «Commissioners of Customs and Excise», os quais, em aplicação do artigo 5.º do Value Added Tax (Temporarily Imported Goods) Relief Orders 1985² concedem o regime de admissão temporária com isenção de IVA a cavalos de

corrida importados da Irlanda por um período máximo de dois anos, para treino ou corridas no Reino Unido, não obstante a venda desses cavalos estar, na Irlanda, isenta de IVA.

4. Em síntese, as partes no processo principal divergem quanto à questão de saber se devem ou não ser considerados como «adquiridos de acordo com as regras de aplicação do IVA no Estado-membro de exportação» (ver artigos citados) os bens (no caso, cavalos de corrida) que a legislação desse Estado isenta de IVA, e se portanto tais bens podem ou não beneficiar do regime de admissão temporária com isenção de IVA no Estado-membro de importação.

5. Confrontada com esse problema de interpretação, o High Court resolveu colocar ao Tribunal as questões prejudiciais que se acham reproduzidas no relatório para a audiência.

6. II — Apenas a recorrente no processo principal (Tattersalls Ltd) considera que os bens só devem considerar-se «adquiridos de acordo com as regras de aplicação do IVA no Estado-membro de exportação» quando tenha sido pago imposto pela respectiva aquisição. Se porventura o não foi, a aquisição não é, no entender da recorrente, conforme às regras respeitantes à aplicação do IVA.

1 — JO L 192 de 24.7.1985, p. 20.

2 — Substituído desde 1 de Janeiro de 1987 por um diploma de 1986, mas com conteúdo idêntico.

7. É patente que o teor literal das disposições em causa aponta para uma interpretação diversa.

8. Se bem que sob formulação algo diferente³, o texto dos artigos 10.º, alínea c), e 11.º, alínea b), subordina a isenção às mesmas condições:

a) os bens terem sido adquiridos de acordo com as regras do Estado de exportação em matéria de IVA;

b) não terem esses bens beneficiado de isenção do IVA pelo facto da sua exportação.

9. Ora, a aquisição de um cavalo puro sangue que, por força das regras em vigor na Irlanda, está aí isenta de IVA não pode considerar-se efectuada em desconformidade com tais regras. Estas estão, por sua vez, conformes com o direito comunitário, o qual prevê a referida isenção, no decurso do período transitório, nas condições estabelecidas no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o ponto 4 do anexo F da sexta directiva do Conselho (77/388/CEE), de 17 de Maio de 1977⁴, condições essas que se verificam na Irlanda.

3 — Diferença resultante do facto de, num caso (artigo 10.º), os vários requisitos serem formulados positivamente como condições de concessão da isenção e de, no outro caso (artigo 11.º), aparecerem negativamente como condições de recusa da isenção. A versão inglesa da directiva comporta ainda a utilização de duas expressões diferentes na alínea c) do artigo 10.º («subject to the rules») e na alínea b) do artigo 11.º («pursuant to the rules»). Não deve ser atribuído qualquer significado a esta diferença de terminologia tanto mais que ela é completamente eliminada em outras versões linguísticas (como a francesa e a italiana).

4 — JO L 145 de 13.6.1977, p. 1.

10. É, por isso, validamente que tal isenção faz parte integrante das normas que regem a aplicação do IVA no Estado-membro de exportação.

11. Uma saudável orientação hermenêutica deverá levar-nos a concluir que, se o legislador pretendesse conceder a isenção temporária apenas aos casos em que a aquisição foi sujeita ao imposto no país de exportação, tê-lo-ia dito de maneira completamente diferente (por exemplo, que tenha sido pago o IVA, ou que a aquisição tenha sido sujeita a aplicação do imposto). Não o fez porque pretendeu, justamente, uma solução diversa.

12. De mais a mais, é de ter em conta que estamos situados naquele domínio do direito fiscal constituído pelas chamadas normas de tributação, que definem o campo de incidência do imposto, e em relação às quais uma parte da doutrina fiscalista — em homenagem ao princípio *nullum vectigal sine lege*, ou como exigência do princípio da legalidade ou da tipicidade dos impostos — sustenta ser inadmissível, não apenas a aplicação por analogia, mas igualmente a própria interpretação extensiva.

13. Mesmo que não se aceite tal orientação — e admitindo, aliás, que não pode fazer-se sem adaptações a transposição de certos princípios tradicionais de direito fiscal interno para o domínio da fiscalidade comunitária —, há que reconhecer que não é pacífico, na própria doutrina mais «permissiva», poder ir a interpretação extensiva ao ponto de prescindir de toda e qualquer ligação com o sentido literal da norma.

14. Na esteira da chamada «teoria da alusão» (*Andeutungstheorie*), com curso na Alemanha⁵, costuma entender-se que a interpretação extensiva tem um limite no «sentido possível» da letra da lei e que, portanto, ela só nos poderá levar a atribuir à norma interpretanda um significado que, não tendo encontrado naquela letra uma perfeita e correcta expressão verbal, todavia ainda aí caiba de algum modo, ainda que de modo menos feliz⁶.

15. Ora, o que parece acontecer com a interpretação proposta pela recorrente no processo principal é que ela assume as características de uma interpretação correctiva ou mesmo parcialmente abrogante⁷, na medida em que conduz a negar uma isenção cuja concessão cabe, de toda a evidência, na letra da lei.

16. Justificar-se-á, neste caso, recorrer, tal como o fez, designadamente, a jurisprudência alemã em certas decisões⁸, a uma interpretação abertamente contrária à letra da lei, para evitar «um resultado absurdo e economicamente indefensável»?

17. Ou — se não quisermos ser tão radicais — será ainda de aceitar que a consideração do elemento racional ou teleológico da interpretação, isto é, do significado e do objectivo das normas em causa ou da sua inserção na economia geral do sistema do imposto, impõe uma interpretação diversa da que resulta, *prima facie*, do teor literal do

preceito, que assim teria expresso incorrectamente a intenção do legislador?

18. A recorrente pretende retirar tal conclusão da necessária articulação entre as duas partes dos artigos 10.º, alínea c), e 11.º, alínea b).

19. Segundo ela, o artigo 10.º, alínea c), exige a verificação *cumulativa* das duas condições que estabelece para se poder beneficiar do regime de admissão temporária com isenção de imposto. Ora, pensa a recorrente, a segunda condição (a aquisição não ter beneficiado de uma isenção devido à exportação), só tem sentido se a primeira se referir ao proprietário que, aquando da compra dos bens, pagou o IVA no Estado-membro de exportação. Na verdade, se tivesse havido isenção no momento da compra, não haveria qualquer IVA de que o proprietário pudesse ser isento devido à exportação.

20. Este é, sem dúvida, um raciocínio hábil, mas sofisticado.

21. É certo que, no quadro do sistema geral do IVA, a regra é a de sujeição a imposto das operações tributáveis (artigo 2.º da sexta directiva), sendo a sua exoneração a excepção; poderá, por isso, aceitar-se a afirmação de que a situação usual coberta pela primeira parte da alínea c) é a de a transacção no Estado-membro de exportação estar sujeita a IVA.

22. Mas, como as isenções estão obrigatoriamente previstas na lei comunitária, aquela não é a única situação em que as mercadorias foram adquiridas «de acordo com as normas que regem a aplicação do IVA no Estado-membro de exportação».

5 — Ver as referências feitas em Karl English, *Einführung in das juristische Denken*, 4.ª edição, Kohlhammer-Verlag, 1968, p. 82, 104 e 105, 146 e 149 (tradução portuguesa da 3.ª edição: *Introdução ao pensamento jurídico*, Gulbenkian, 1965, p. 119, 162 e seguintes, 239 e 243).

6 — Ver J. M. Cardoso da Costa, *Curso de direito fiscal*, Almedina, 1970, p. 191, nota 1), a 193, nota 2).

7 — Ver J. Oliveira Ascensão, *O Direito — Introdução e teoria geral*, Gulbenkian, 1980, p. 373 e seguintes.

8 — Ver a referência em Kruse, *Steuerrecht I*, Munique, 1973, oitavo parágrafo.

23. A introdução da copulativa «e» que liga ambas as partes da alínea tem, assim, o significado de exigir (segunda condição) que, quando houver isenção no Estado-membro de exportação, esta não seja devida à exportação dos bens. O que confirma, só por si, que a conformidade com as regras de aplicação do IVA referida na primeira parte do preceito abrange a hipótese de isenção do imposto, sem o que se tornaria incompreensível a limitação da condição posta na segunda parte ao caso de a isenção ser devida à exportação do bem. Quer dizer: se a primeira parte já significasse que o regime de admissão temporária com isenção do IVA não é concedido a uma transacção legalmente isenta de IVA no Estado-membro de exportação, não seria necessário estabelecer uma nova condição segundo a qual tal regime só não é concedido quando os bens tenham beneficiado de isenção do IVA *devido à sua exportação*. Assim, é a interpretação da recorrente que acaba por retirar sentido ao preceito.

24. A segunda parte da alínea, lida em conjugação com a primeira parte, significará pois que, se, por qualquer motivo, o proprietário pagou o IVA na altura da aquisição, ele não poderá beneficiar da isenção por importação temporária se vier a ser isento por causa da exportação; e que, se não pagou o imposto por dele ter sido isento, a isenção não pode ter sido motivada pela exportação. Isto é: *em qualquer caso* está excluído que seja concedida isenção por causa da exportação dos bens em questão.

25. A fórmula usada na alínea b) do artigo 11.º parece confirmar a correcção da interpretação que perfilhamos. Com efeito, a referida disposição estabelece que a isenção por importação temporária não é concedida *seja quando* a aquisição não haja respeitado

as regras de aplicação do IVA, *seja quando*, embora respeitando essas regras, os bens tenham beneficiado, em virtude da exportação, de isenção do IVA.

26. Trata-se, de toda a evidência, de duas situações distintas em que a admissão temporária com isenção não pode ser concedida — desrespeito das regras do IVA *ou* isenção por causa da exportação — e não de duas fases do mesmo processo, como parece supor a recorrente no processo principal.

27. Foi, todavia, com base nesta suposição e assestando as baterias sobre o artigo 11.º, alínea b), que a referida recorrente veio, no decurso da audiência, reafirmar a sua posição, insistindo mais uma vez em que só a interpretação conjunta das duas partes do preceito permitirá que as mesmas tenham um significado coerente.

28. No entender de Tattersalls, a segunda parte da alínea b) respeita aos casos em que, tendo havido pagamento do IVA na altura da aquisição no Estado-membro de exportação, de acordo com as regras de aplicação do imposto nesse Estado, o imposto pago é, numa segunda fase, reembolsado aquando da exportação.

29. A primeira parte da alínea b) referir-se-á, então, segundo a recorrente, aos casos em que não houve pagamento do IVA na altura da aquisição, por a operação dele estar isenta: nessas circunstâncias, o importador não pode beneficiar de nova isenção aquando da importação temporária.

30. Há um erro na argumentação de Tattersalls — e razão teve o Reino Unido ao pô-lo em evidência.

31. É que Tattersalls parte do princípio de que o IVA é, primeiramente, pago pela aquisição das mercadorias e, depois, reembolsado na altura da exportação.

32. Não é, porém, esse o sistema geral: as mercadorias adquiridas para exportação constituem uma categoria de mercadorias cuja aquisição é isenta de IVA, tal como decorre do artigo 15.º da sexta directiva. São as próprias entregas de bens expedidos ou transportados, consoante os casos, pelo vendedor ou pelo adquirente para fora do território do país de exportação que, nos termos, respectivamente, dos n.ºs 1 e 2 do citado artigo 15.º, são isentas de IVA.

33. A lógica que preside à estruturação da alínea b) do artigo 11.º da décima sétima directiva [como da alínea c) do artigo 10.º] é, pois, diversa da que lhe é atribuída por Tattersalls e assenta na ideia seguinte: se o bem não se destina à exportação, o adquirente pagará o imposto se ele for devido; a isenção por causa da exportação só terá lugar se esta for *definitiva*, não fazendo sentido aplicar então o regime de admissão temporária com isenção de imposto no Estado de importação.

34. Foi este — e tão só este — o único caso de isenção no Estado-membro de exportação que os artigos 10.º e 11.º pretenderam excluir do benefício de admissão temporária no território do país de importação com isenção do IVA. O legislador não ignorava,

certamente, a existência de outras isenções para além das que são devidas à exportação: se apenas excluiu estas do regime de importação temporária da décima sétima directiva, foi porque quis ou admitiu que tal regime pudesse coexistir com os restantes casos de isenção.

35. Ao fim e ao cabo, o que o regime da décima sétima directiva significa é que, no caso de importação temporária, os bens continuam durante o período correspondente sujeitos ao regime de IVA do Estado de exportação, quer ele comporte a aplicação efectiva do imposto, quer preveja uma isenção, quer quando a taxa do IVA no país de exportação seja igual, quer quando ela seja superior ou inferior (e mesmo muito inferior) à taxa aplicável no país de importação.

36. O que justifica a isenção dos artigos 10.º e 11.º da décima sétima directiva (e aqui reside o erro básico da recorrente Tattersalls) não é o facto de o imposto ter sido pago no país de exportação, mas sim o facto de a importação ser temporária — e essa razão joga quer quando a aquisição do bem foi sujeita a IVA no Estado de exportação, quer quando não foi por estar aí isenta por qualquer outra razão que não a exportação definitiva (por exemplo, como no caso sucede, por se tratar de uma isenção coberta pelo artigo 28.º, n.º 3, da sexta directiva), quer quando o bem foi adquirido por herança ou doação ou a transacção foi efectuada por um não contribuinte⁹. O argumento contrário, retirado pela recorrente, durante a audiência, da possibilidade de o proprietário de uma égua exportar tempora-

9 — Visto que também são «as normas que regem a aplicação do IVA» nomeadamente o artigo 2.º da sexta directiva, que se acha, necessariamente, transposto nas legislações nacionais) que excluem a tributação quando se trata de transacções a título gratuito ou efectuadas por um não contribuinte.

riamente, para ser treinado ou correr em outro Estado-membro, um potro dela nascido, vira-se facilmente contra ela: na sua interpretação, esse potro não poderia ser admitido a fazer uma única corrida em outro Estado-membro sem pagar o IVA neste aplicável, a menos que tivesse sido sujeito a imposto no Estado de exportação pelo simples facto de ter nascido!

37. A justificação para tal regime de isenção na importação temporária consta do preâmbulo da décima sétima directiva, como foi salientado por vários dos intervenientes no processo: «... é importante reduzir os entraves fiscais à circulação de bens na Comunidade para facilitar a prestação de serviços e desse modo desenvolver e reforçar o mercado interno» (primeiro considerando); ora, «... a concessão de isenções do IVA, tão grandes quanto possível, para os bens importados temporariamente num Estado-membro em proveniência de outro Estado-membro pode contribuir para a realização desse objectivo» (segundo considerando).

38. Não ignoramos que o sistema da décima sétima directiva não foi pensado tendo em conta as isenções temporárias previstas no anexo F da sexta directiva e que, em tais casos, a aplicabilidade do regime da referida directiva origina distorções nas trocas comerciais e na concorrência, provocadas pelas diferenças nas normas de incidência fiscal entre os Estados-membros¹⁰. Mas, então, a solução estará não em propor uma interpretação da décima sétima directiva que

implica consequências pela mesma não desejadas, mas em pôr termo à vigência (que, à partida, se admitia ser limitada e temporária) da disposição que permite à Irlanda, em derrogação ao sistema geral da sexta directiva, isentar de IVA a aquisição de cavalos puro-sangue.

39. Ora, sucede que, já em 4 de Dezembro de 1984, a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de décima oitava directiva sobre o IVA¹¹ em que eram suprimidas do anexo F da sexta directiva as entregas de cavalos puro-sangue e de galgos. O Conselho não adoptou, contudo, a proposta da Comissão, pelo que a derrogação se tem mantido. A interpretação de Tattersalls constitui, no fundo, uma tentativa de corrigir, nas circunstâncias do caso, os efeitos práticos da omissão do Conselho, antecipando-se ao seu poder legislativo. Não é lícito tal procedimento, pelo que, no estado actual do direito comunitário, temos de aceitar a existência de uma distorção à concorrência, tão perturbadora mas tão inevitável como a que resulta da falta de uniformidade das taxas de tributação nos vários Estados-membros.

40. Contra esta conclusão não é de invocar o artigo 14.º, n.º 2, da sexta directiva, o qual, no segundo parágrafo, prevê que os Estados-membros *possam* adaptar as suas disposições nacionais a fim de reduzir as distorções de concorrência enquanto não entrarem em vigor as normas fiscais comunitárias, a que se refere o primeiro parágrafo da mesma disposição, destinadas a delimitar o âmbito de aplicação das isenções previstas no n.º 1 do referido artigo 14.º Foi em aplicação deste n.º 2 que, no domínio das importações temporárias, a décima sétima directiva veio regulamentar, no plano comunitário, a concessão da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea c). Não é, pois, pos-

10 — Distorções que, no caso, não existiriam se, por hipótese, a Grã-Bretanha pudesse conceder a mesma isenção ao abrigo do artigo 28.º da sexta directiva.

11 — JO C 347 de 29.12.1984, p. 3.

sível retirar do segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 14.º argumento que prevaleça sobre as disposições expressas da décima sétima directiva e do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e anexo F da sexta directiva.

41. Os casos de distorção resultantes deste sistema são, de resto, limitados pelas condições postas pela décima sétima directiva para aplicação do regime de admissão temporária com isenção. Com efeito, as alíneas c) do artigo 10.º e b) do artigo 11.º fazem parte, cada uma delas, de um conjunto de condições que delimitam o âmbito de aplicação do referido regime, condições particularmente limitativas no caso do artigo 11.º, isto é, quando os bens em questão pertençam a uma pessoa estabelecida no território do Estado-membro de importação — situação essa que parece preocupar particularmente Tattersalls por dela resultar uma distorção susceptível de a prejudicar. Entre as condições postas neste último caso está, por exemplo, a de que a isenção por importação temporária não é concedida se o importador não for um sujeito passivo¹².

42. Afastada a interpretação proposta pela recorrente para a primeira parte das alíneas c) e b) em questão, o seu sentido não pode deixar de ser o de que, para beneficiar da admissão temporária com isenção, o proprietário do bem importado temporariamente deve ter cumprido as regras que regulam a aplicação do IVA no Estado-mem-

bro de exportação. O objectivo do preceito é, pois — como salientou a Comissão —, evitar que seja concedido o benefício da isenção a quem, por fraude ou evasão, deixou de cumprir as normas fiscais aplicáveis à aquisição dos bens.

43. Contrariamente ao que pensa a recorrente, não se afigura que a necessidade de controlo da verificação de tal condição pelo Estado-membro de importação torne a disposição inaplicável ou redunde numa exigência impossível de satisfazer.

44. Por um lado, é duvidoso que a condição de conformidade com as regras de aplicação do IVA, estabelecida na primeira parte das alíneas em apreço, deva entender-se como referindo-se a algo mais que a última aquisição, isto é, a aquisição pela pessoa que procede à exportação ou importação temporária do bem. Aparentemente, o legislador não terá querido exigir o controlo do respeito das regras do IVA pelo vendedor do bem ou pelos seus sucessivos proprietários. Assim o inculcam os termos usados pela directiva e a razoabilidade com que eles devem ser entendidos.

45. Em qualquer caso, não se vê que o referido controlo apresente particulares dificuldades.

46. A prova de cumprimento das regras do IVA na aquisição pode ser exigida directamente, tanto mais que, normalmente, a importação temporária é levada a cabo pela mesma pessoa que adquire a mercadoria ou que já era seu proprietário.

12 — A tradução oficial portuguesa da directiva (EE 09 F2 p. 9) — que já pecava por haver omitido toda a alínea c) do artigo 10.º e por ter escrito «só» em vez de «não» no início do segundo parágrafo do artigo 11.º — torna-se, neste ponto [alínea c) do artigo 11.º], totalmente incompreensível e desligada do sentido correcto do preceito.

47. De mais a mais, o direito comunitário prevê, em caso de dúvida, processos de cooperação e assistência mútua entre as administrações fiscais dos Estados-membros, para combater as práticas de fraude e de evasões fiscais. Desde a Directiva 79/1070/CEE do Conselho, de 6 de De-

zembro de 1979¹³, que modificou a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977¹⁴, que as obrigações de cooperação e de troca de informações que permitam a aplicação correcta dos impostos se aplicam igualmente ao imposto sobre o valor acrescentado.

48. III — Nestas condições, propomo-vos que deis às questões formuladas pelo High Court a seguinte resposta:

«As disposições da alínea c) do artigo 10.º e da alínea b) do artigo 11.º da décima sétima directiva relativa ao IVA devem ser interpretadas no sentido de que o regime de admissão temporária com isenção é concedido aos bens cuja aquisição no Estado-membro de exportação foi legalmente isenta de imposto sobre o valor acrescentado, desde que essa isenção não tenha sido atribuída devido à exportação dos bens em questão.»

13 — JO L 331 de 27.12.1979, p. 8.

14 — JO L 336 de 27.12.1977, p. 15.