

## CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

GIUSEPPE TESAURO

apresentadas em 30 de Janeiro de 1992\*

Senhor Presidente,  
Senhores Juizes,

1. O juiz nacional colocou quatro questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA<sup>1</sup>, bem como dos artigos 9.º e seguintes e 95.º do Tratado.

As questões foram suscitadas no âmbito de acções intentadas por duas empresas dinamarquesas com vista à obtenção do reembolso do imposto instituído pelo Reino da Dinamarca através da Lei n.º 840, de 18 de Dezembro de 1987.

2. O imposto em questão, denominado «contribuição de apoio ao mercado do emprego» (a seguir «contribuição»), foi instituído para compensar a diminuição de receitas do orçamento do Estado, provocada por medidas de fiscalização dos encargos sociais adoptadas para relançar a competitividade — sobretudo externa — das empresas dinamarquesas.

Resulta da decisão de reenvio que a contribuição apresenta as seguintes características.

\* Língua original: italiano.

1 — Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 Ft p. 54).

Aplica-se às transmissões de bens e às prestações de serviços sujeitas a IVA, bem como a uma série de actividades isentas de IVA (entre as quais, em especial, as actividades bancárias e de seguros).

Para as empresas sujeitas a IVA, o cálculo da matéria colectável da contribuição é efectuado segundo as mesmas regras previstas para o IVA. Aplica-se, portanto, o princípio da dedução do imposto pago a montante.

Para as empresas isentas de IVA, a matéria colectável é determinada, se possível, com base no valor das vendas, deduzido o valor das aquisições; de contrário, é definida segundo um critério *a forfait*, aplicando uma majoração de 90 % à massa salarial da empresa.

A taxa da contribuição é de 2,5 % da matéria colectável.

Diversamente do IVA, a contribuição não é devida pela importação, mas pela subsequente comercialização feita pelas empresas importadoras. Dado que as importações não estão sujeitas à contribuição, não se procede a qualquer dedução no momento da primeira comercialização das mercadorias importadas.

A contribuição não é objecto de facturação distinta.

3. A primeira questão colocada pelo órgão jurisdicional nacional tem que ver com a compatibilidade da contribuição com o artigo 33.º da Sexta Directiva. Recorde-se, a título incidental, que uma acção por incumprimento, que tem por objecto a mesma questão, foi intentada pela Comissão e está actualmente pendente no Tribunal de Justiça (trata-se do processo C-234/91).

4. O artigo 33.º, que faz parte do título XVIII, «Disposições diversas», da Sexta Directiva, dispõe:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.»

5. Resulta do texto da norma que o artigo 33.º, se, por um lado, autoriza os Estados-membros, no exercício da sua soberania fiscal, a cumular o IVA com outros impostos, direitos ou taxas (v. o acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrut, 73/85, Colect., p. 2219), por outro, proíbe imperativamente a instituição de imposições que tenham «a natureza de impostos sobre o volume de negócios».

O alcance de tal proibição, segundo jurisprudência assente (v. acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759, e de 13 de Julho de 1989, Wisselink, 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), deve ser determinado à luz da função assumida pelo artigo 33.º no âmbito do sistema

harmonizado de imposto sobre o volume de negócios, sob a forma de sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.

Ora, como já resultava da Primeira Directiva IVA<sup>2</sup>, a harmonização realizada neste sector estabeleceu como objectivo a eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e a adopção, por parte de todos os Estados-membros, de um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (v. quarto considerando). Tal regime harmonizado tem como principal finalidade assegurar que uma mesma transacção comercial seja sujeita a disposições fiscais uniformes, no que respeita ao imposto sobre o volume de negócios, seja qual for o Estado-membro em que a transacção é efectuada (v. acórdão de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343).

Tendo em vista este objectivo, a Primeira e a Segunda Directivas IVA<sup>3</sup> dispõem que os Estados-membros devem substituir os respectivos sistemas de imposto sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado.

Considerado em tal contexto, o artigo 33.º destina-se precisamente a garantir o correcto funcionamento do sistema comum, proibindo expressamente os Estados-membros, aos quais é simultaneamente reconhecida competência para instituir imposições *diversas do IVA*, de introduzirem ou de manterem em vigor, unilateralmente, impostos que apresentem as características essenciais do IVA e que, portanto, se sobrepõem a este último alterando a unidade do sistema.

2 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

3 — Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

Que esta é a *ratio* do artigo 33.º resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça. No acórdão Rousseau Wilmot, já referido, sublinha-se, de facto, que a disposição em questão, deixando aos Estados-membros liberdade para manterem em vigor ou instituírem determinadas imposições, como os impostos indirectos, desde que «não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios», tem como objectivo impedir que o sistema comum do IVA seja posto em causa por medidas fiscais de um Estado-membro que onerem a circulação de bens e de serviços e que incidam sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA.

Em termos semelhantes se exprimiu o Tribunal de Justiça no acórdão Bergandi, já referido, no qual se declara que o artigo 33.º deve ser interpretado no sentido de que, a partir da introdução do sistema comum do IVA, os Estados-membros deixam de ter o direito de lançar, sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços ou as importações sujeitas a IVA, impostos, direitos ou taxas com a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

6. Examinando agora o alcance do artigo 33.º, assinala-se, em primeiro lugar, que esta disposição não define o conceito de imposição com a «natureza de imposto sobre o volume de negócios».

Como é natural — e é, de resto, assinalado no acórdão Bergandi — o conceito tem carácter comunitário, uma vez que participa na realização do objectivo prosseguido pelo artigo 33.º, que é garantir a plena eficácia do sistema comum do IVA.

Ora, o princípio que inspira tal sistema consiste, por força do artigo 2.º da Primeira Directiva, em aplicar aos bens e aos serviços, até à fase da venda a retalho, um imposto geral de consumo exactamente proporcional aos preços dos bens e dos serviços, independentemente do número de transacções efectuadas na fase de produção e de distribuição anterior à fase objecto de imposto. Todavia, por cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado só é exigível após dedução do IVA que tenha onerado directamente o custo dos vários elementos que compõem o preço; o sistema das deduções é regulado pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva: os sujeitos passivos do imposto estão autorizados a deduzir do IVA de que são devedores, o IVA que já tenha incidido sobre os bens a montante (v. acórdãos Rousseau Wilmot, Bergandi e Wisselink, já referidos, e, por último, o acórdão de 19 de Março de 1991, Giant, C-109/90, Colect., p. I-1385).

A luz deste contexto normativo, o Tribunal de Justiça tem considerado que a noção de imposições com a «natureza de impostos sobre o volume de negócios» deve ser definida tendo essencialmente em conta três elementos (v. acórdão Giant):

- a generalidade do imposto, isto é, a circunstância de ele se aplicar, em princípio, a todas as transacções que tenham por objecto a transmissão de bens e a prestação de serviços;
- a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição;

— a sua incidência exclusivamente sobre o valor acrescentado resultante da dedução do imposto pago a montante.

7. Pois bem, a contribuição em causa corresponde perfeitamente aos traços distintivos delineados pela jurisprudência. Em primeiro lugar, apresenta-se, claramente, como um imposto geral que onera as transmissões de bens e as prestações de serviços. Mais: o seu âmbito de aplicação é mesmo mais vasto do que o do próprio IVA, porquanto abrange sectores isentos deste último. A circunstância de as importações não serem tributadas é, a este propósito, irrelevante, uma vez que as mercadorias importadas acabam por ser sujeitas a imposto por ocasião de cada fase subsequente de comercialização.

Em segundo lugar, a contribuição constitui, como afirma o próprio Governo dinamarquês, um imposto «em cascata» sobre o volume de negócios, cobrado em cada fase da cadeia de comercialização e cuja matéria colectável, do mesmo modo que o que se encontra previsto para o IVA, é determinada a partir dos lucros realizados pelas empresas interessadas. Quanto ao facto de, nalguns casos, o imposto ser determinado segundo um critério *a forfait* (isto é, com base na massa salarial acrescida de uma certa percentagem), sublinhe-se que tal critério está em conformidade com o objectivo de reconstruir o montante presumido dos lucros das empresas em questão e que, como é confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, especialmente pelo acórdão Bergandi, a natureza de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º pode ser reconhecida a um imposto forfetário mesmo que — como se verifica precisamente neste caso — o seu montante seja estabelecido mediante uma avaliação objectiva das receitas previsíveis de uma empresa.

Em terceiro lugar, é igualmente evidente que a contribuição apenas onera o valor acrescentado por ocasião de cada transacção, porquanto, em cada operação, o imposto devido é, em princípio, calculado após dedução do imposto pago a montante.

A luz de tais considerações, parece-me que a contribuição em questão deve ser qualificada como um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

8. Esta conclusão — em minha opinião — não é posta em causa pelos argumentos apresentados pelo Governo dinamarquês.

O primeiro argumento respeita à interpretação do artigo 33.º Segundo o Governo dinamarquês, a norma apenas proíbe os impostos que distorcem a concorrência ou que alteram o sistema comum do IVA, quer porque o substituem, no todo ou em parte, quer porque influenciam as suas modalidades de funcionamento. Em contrapartida, o artigo 33.º não proíbe a simples instituição de impostos sobre o volume de negócios «em cascata» que apresentem características análogas ao sistema IVA.

Esta argumentação não procede, dado que se funda numa interpretação errada do artigo 33.º

De facto, o alcance da proibição constante da referida norma não se limita aos impostos que distorcem ou que substituem o IVA, que, de resto, seriam sempre incompatíveis com o sistema comum mesmo que não existisse o artigo 33.º Pelo contrário, como re-

sulta claramente da jurisprudência a que acima se fez referência — em especial os acórdãos Rousseau Wilmot e Bergandi — o artigo 33.º estabelece uma proibição absoluta de cumulação entre o IVA e os impostos nacionais que, como a contribuição aqui em causa, «incidem sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços e oneram as transacções comerciais de modo semelhante ao que caracteriza o IVA».

Em segundo lugar, o Governo dinamarquês contesta que a contribuição em causa apresente características análogas ao IVA, atendendo às diferenças de regime assinaladas entre os dois impostos.

Já foi dada resposta a esta objecção no ponto 7 das presentes conclusões. Limitar-me-ei aqui a acrescentar esquematicamente o seguinte:

A este propósito, tenha-se igualmente presente que a função de norma anticumulação que o artigo 33.º desempenha no âmbito do sistema comum se destina a assumir crescente importância. Efectivamente, à medida que a harmonização das taxas do IVA se for realizando, a manutenção de impostos nacionais, substancialmente análogos ao IVA, implicaria a aplicação de uma taxa distinta acrescentando às taxas comuns, permitindo assim contornar o regime harmonizado.

— o Governo dinamarquês reconhece que, em vez da contribuição, se poderia ter aumentado a taxa de IVA; de resto, na véspera da audiência, apresentou um projecto de lei que substitui a contribuição por um aumento do IVA e a intermutabilidade entre os dois instrumentos confirma a sua analogia;

Por outro lado, importa também sublinhar que a contribuição em questão, embora onere as transacções de modo análogo ao IVA, é exclusivamente regulada pelas normas nacionais e que estas normas não coincidem com as normas do sistema comum no que respeita, por exemplo, ao número das actividades isentas. Estas possíveis discrepâncias de regime entre os dois impostos, um comunitário e o outro nacional, que apresentam, porém, a mesma natureza e que se destinam a onerar, segundo as mesmas modalidades, as mesmas transacções, demonstram que a sobreposição do IVA com outros impostos nacionais análogos está longe de ser irrelevante no que toca à uniformidade de funcionamento do sistema comum.

— só considerações económicas (que consistem principalmente numa alegada menor incidência de um imposto não facturado distintamente sobre os preços) poderiam ter determinado, naquela época, a preferência do governo pela instituição da contribuição, em vez de aumentar o IVA; todavia, é evidente, e confirmado, de resto, pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, que «os motivos e as circunstâncias de introdução de um imposto nacional no direito interno não podem ter qualquer incidência quanto à sua natureza em relação ao direito comunitário» (v. acórdão *Wisselink*);

— a circunstância de a contribuição não ser objecto de facturação distinta da relativa

ao preço é uma opção de técnica contabilística que não tem qualquer influência sobre a natureza do imposto, uma vez que, como acima sublinhei, a contribuição constitui um imposto em cascata que incide unicamente sobre o valor acrescentado e que onera, em definitivo, o consumidor final (do ponto de vista prático, a instituição da contribuição apenas não se traduziu num correspondente aumento dos preços porque, contemporaneamente à sua criação, o governo reduziu os encargos sociais das empresas e, portanto, os custos de produção).

9. A luz destas considerações, sou de opinião que o artigo 33.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que impede a instituição e a manutenção em vigor de um imposto como a «contribuição de apoio ao mercado do emprego», objecto dos processos principais.

10. Na segunda questão prejudicial coloca-se o problema do efeito directo do artigo 33.º Já se afirmou que a norma estabelece uma proibição absoluta de instituir e de manter em vigor impostos análogos ao IVA. Trata-se, por conseguinte, de uma obrigação negativa, de conteúdo preciso e incondicional e, portanto, directamente apta a produzir efeitos nas relações jurídicas entre os Estados e os administrados.

Neste sentido, de resto, já se pronunciou o advogado-geral F. Mancini no processo Bergandi, cujas sugestões creio que o Tribunal acolheu plenamente ao afirmar no acórdão que «o artigo 33.º da Sexta Directiva...

deve ser interpretado no sentido de que, a partir da introdução do sistema comum do IVA, os Estados-membros deixam de ter o direito de lançar, sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços ou as importações sujeitas a IVA, impostos, direitos ou taxas com a natureza de impostos sobre o volume de negócios».

11. A interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva que aqui se defende torna inútil a apreciação das terceira e quarta questões formuladas pelo órgão jurisdicional nacional, relativas à aplicação dos artigos 9.º e seguintes e 95.º do Tratado. Todavia, para a hipótese de o Tribunal fazer uma leitura diferente da disposição da directiva, limitarme-ei a fazer as seguintes observações.

Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, os artigos 9.º e seguintes e 95.º não se aplicam cumulativamente (v., por todos, o acórdão de 22 de Março de 1977, Steinike, 78/76, Colect., p. 595). O elemento distintivo fundamental entre os encargos de efeito equivalente a as imposições internas discriminatórias consiste em que os primeiros incidem exclusivamente sobre os produtos importados, ao passo que as segundas oneram simultaneamente os produtos importados e os produtos nacionais (v. acórdão Steinike, já referido).

A contribuição em causa onera — como já se sublinhou por diversas vezes — tanto os produtos nacionais como os produtos importados. Por conseguinte, apenas deve ser apreciada à luz do disposto no artigo 95.º do Tratado.

A este propósito, as autoras nos processos principais defendem que a contribuição tem efeitos discriminatórios em relação aos produtos importados porquanto para estes últimos a matéria colectável da contribuição é calculada segundo modalidades parcialmente diversas das previstas para os produtos de fabrico nacional.

contribuição em causa está regulada de tal modo que, em nenhuma circunstância, o produto importado é discriminado. Essa verificação é efectuada em relação à incidência fiscal da própria contribuição e de outras imposições, especialmente o IVA, cuja incidência pode variar em razão da existência da contribuição.

O Tribunal de Justiça já declarou que há violação do artigo 95.º, «quando duas imposições são calculadas segundo critérios e modalidades diferentes, com a consequência de o produto importado ser sujeito — ao menos em determinados casos — a uma tributação mais gravosa» (v. acórdão de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe, 45/75, Recueil, p. 181).

12. Resta um último ponto, não evocado na decisão de reenvio.

O Governo dinamarquês pede ao Tribunal de Justiça que, na hipótese de ser declarado que a contribuição é incompatível com o direito comunitário, limite os efeitos do acórdão no tempo.

Daqui resulta que um regime fiscal apenas pode ser considerado compatível com o artigo 95.º se se provar que está estruturado de modo a que, em nenhuma circunstância, o produto importado possa ser discriminado. Além disso, o Tribunal afirmou, a propósito dos regimes que prevêm a aplicação de critérios diversos aos produtos nacionais e aos importados, que, no caso de as modalidades de aplicação não serem transparentes, cabe ao Estado que instituiu tal regime demonstrar que ele não tem, em nenhuma circunstância, efeitos discriminatórios (v. acórdão de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo, C-152/89, Colect., p. I-3141). Sou de opinião que esta presunção *juris tantum* também se impõe no âmbito de um processo nacional relativo à aplicação do artigo 95.º.

Quanto a esta questão, remeto para aquilo que já tive oportunidade de afirmar no acórdão de 30 de Maio de 1991, Karella e Karellas (C-19/90 e C-20/90, Colect., p. I-2691), recordando que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, a interpretação de uma norma de direito comunitário, no exercício da competência atribuída pelo artigo 177.º do Tratado, esclarece e precisa, quando tal se revelar necessário, o significado e o alcance da norma, tal como deve ou devia ter sido aplicada desde a sua entrada em vigor. Daí resulta que a norma interpretada pode e deve ser aplicada pelos tribunais mesmo a relações jurídicas nascidas e constituídas antes do acórdão interpretativo, se, quanto ao resto, estiverem reunidas as condições que permitam submeter ao tribunal competente um litígio relativo à aplicação da norma em causa (v.

É à luz de tais princípios que compete ao juiz nacional verificar, em concreto, se a

acórdãos de 27 de Março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, p. 1205 e Salumi, 66/79, 127/79 e 128/79, Recueil, p. 1237).

Perante tais princípios, a eventualidade de uma limitação dos efeitos do acórdão interpretativo é absolutamente excepcional (v. acórdãos Denkavit italiana e Salumi, já referidos). O Tribunal de Justiça só fez uso dessa faculdade em casos bem precisos, ou seja, em casos de risco de graves repercussões económicas devidas, em particular, ao elevado número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na norma considerada como estando validamente em vigor, bem como na consideração de que os particulares e as autoridades nacionais poderiam ter sido induzidas a um comportamento não conforme com a norma comunitária em virtude de uma incerteza objectiva e relevante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual poderiam eventualmente ter contribuído os comportamentos de outros Estados-membros ou da Comissão (v. acórdãos de 17 de Maio de 1990, Barber, C-262/88, Colect., p. 1889, de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, e de 8 de Abril de 1976, Defrenne, 43/75, Recueil, p. 455).

Deste modo, considero que, no presente caso, a limitação dos efeitos do acórdão deve ser categoricamente excluída.

A interpretação do artigo 33.º é clara e é confirmada por ampla e uniforme jurisprudência. Assim, não podia existir qualquer in-

certeza objectiva de que a contribuição era proibida nos termos desta disposição.

Por outro lado, a Comissão comunicou ao Governo dinamarquês, poucos dias após a instituição da contribuição, que a considerava incompatível com o artigo 33.º, vindo posteriormente a intentar uma acção por incumprimento nos termos do artigo 169.º

Quanto às consequências financeiras que poderiam resultar para o Governo dinamarquês da declaração de ilegalidade da contribuição, sublinhe-se que este elemento, por si só, não justifica em absoluto uma limitação dos efeitos do acórdão do Tribunal. Se assim não fosse, correr-se-ia o risco de tratar mais favoravelmente as violações de maior gravidade, dado serem estas que podem comportar implicações financeiras mais importantes para os Estados-membros: solução aberrante e claramente inaceitável.

Acresce que, por outro lado, os processos que têm por objecto a legalidade comunitária de impostos nacionais podem frequentemente ter importantes implicações financeiras no plano da repetição do indevido fiscal. Conceder portanto uma limitação dos efeitos do acórdão atendendo apenas ao valor dessas implicações, além de contrariar a ju-

risprudência precedente do Tribunal de Justiça (v., por exemplo, o acórdão de 25 de Maio de 1989, Maxi-Di, 15/88, Colect., p. 1391, relativa a um imposto cuja importância financeira estava longe de ser negli-

genciável), constituiria um precedente arriscado, na medida em que poderia implicar uma substancial redução da protecção jurisdicional dos direitos que os particulares retiram da norma fiscal comunitária.

13. Assim, concluo propondo que se responda do seguinte modo ao órgão jurisdicional nacional:

- «1) O artigo 33.º da Sexta Directiva IVA obsta à instituição e à manutenção em vigor de um imposto nacional como a ‘contribuição de apoio ao mercado do emprego’ criada pela Lei dinamarquesa n.º 840, de 18 de Dezembro de 1987.
- 2) O artigo 33.º da Sexta Directiva IVA, ao proibir a instituição e a manutenção em vigor de impostos que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, atribui aos particulares direitos que eles podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.
- 3) Uma imposição nacional, como a contribuição em causa, que incide simultaneamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados, não é abrangida pelas estatuições dos artigos 9.º e seguintes do Tratado.
- 4) Um regime fiscal nacional só pode ser considerado compatível com o artigo 95.º do Tratado se se provar que está estruturado de modo que, em nenhuma circunstância, o produto importado será discriminado. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se a contribuição em causa está regulada de modo a excluir, em qualquer circunstância, uma discriminação do produto importado.»