CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 9 de Fevereiro de 1988 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Y. Ledoux, recorrido no processo principal, foi acusado de importação fraudulenta para a Bélgica, país onde reside, de um veículo automóvel matriculado em França e pertencente à sociedade francesa para a qual trabalha, pelo facto de ter utilizado o referido veículo em 22 de Fevereiro de 1983 fora do trajecto que seguia para o seu local de trabalho e, portanto, para fins privados. Resulta dos autos que o referido veículo foi posto à disposição do réu no âmbito do seu contrato de trabalho, tendo-lhe sido dada autorização para o utilizar, não só no exercício das suas funções, mas igualmente fora do serviço.

2. Parece que, na época em que se verificaram os factos, existia na Bélgica uma prática, mais tarde confirmada por uma circular da Administração belga das Alfândegas e dos Impostos sobre Consumos Específicos, de 1 de Maio de 1984, que permitia ao trabalhador fronteiriço que residisse normalmente na Bélgica utilizar um veículo posto à sua disposição pela entidade patronal, estabelecida noutro Estado-membro, para efectuar a parte do trajecto em território belga entre o seu local de trabalho no estrangeiro e a sua residência. Esta prática, contudo, não abrangia a utilização acessória de tal veículo para fins privados.

3. A questão colocada ao Tribunal pela cour d'appel de Liège, perante a qual foi interposto recurso da sentença de absolvição de Y. Ledoux, proferida pelo tribunal correctionnel de Neufchâteau, visa essencialmente saber se a regulamentação comunitária, designadamente em matéria de IVA, autoriza um Estado-membro a exigir o pagamento do IVA devido pela importação, no caso de utilização por um residente, tanto no âmbito da execução do seu contrato de trabalho como fora do serviço, de um veículo que a sua entidade patronal, estabelecida noutro Estado-membro, no qual o IVA foi pago, pôs à sua disposição, mantendo-se o referido veículo na propriedade da entidade patronal e sendo a importação no país de residência do utilizador apenas temporária.

4. A regulamentação comunitária especificamente aplicável na altura dos factos era a sexta directiva (77/388) 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 F1, p. 54).

5. Entretanto, foi adoptada a Directiva 83/182 do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis na Comunidade, em matéria de importação temporária de certos meios de transporte (JO L 105, p. 59; EE 09 F1, p. 156), cuja entrada em vigor foi fixada para 1 de Janeiro de 1984. Só podemos, evidentemente, fazer referência a este último diploma de modo acessório, utilizando-o, apenas, como elemento de reflexão no âmbito do raciocínio a fazer com base no direito aplicável na altura em que se verificaram os factos. A Directiva 83/182 não prevê, de resto, isenção de imposto para as importações temporárias do tipo da que aqui se discute. Em 4 de Fevereiro de 1987, porém, a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de

* Tradução do francês.

alteração da Directiva 83/182, sugerindo a introdução de uma nova disposição nesse sentido (JO C 40 de 18.2.1987, p. 7).

6. O artigo 2.° da sexta directiva dispõe que:

«estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1) ...;

2) as importações de bens».

7. O artigo 10.°, n.° 3, estabelece que, em caso de importações, «o facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que o bem entra no território do país...» (primeiro parágrafo), salvo quando for colocado sob o regime da admissão temporária (quarto parágrafo).

8. Contrariamente ao que acontece na «entrega de um bem» no interior do país, que requer a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário» (artigo 5.°, n.° 1), é o simples facto material da importação, isto é, da entrada de um bem no interior de um país, que faz com que o IVA seja exigível. Não se faz qualquer distinção em função do estatuto do importador, quer ele seja proprietário ou utilizador do bem importado. Nos termos do artigo 21.°, n.° 2, o devedor do imposto é «a ou às pessoas designadas ou reconhecidas pelo Estado-membro de importação».

9. Todavia, o critério do simples facto material da importação revelou-se, manifestamente, demasiado rígido aos próprios autores da sexta directiva, uma vez que no artigo 14.° aceitaram isenções de IVA na importação. Este artigo dispõe, em especial no seu n.° 1, que,

«sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

c) as importações de bens que sejam objecto de um declaração de colocação sob um regime aduaneiro de admissão temporária e que beneficiem, nessa qualidade, de isenção de direitos aduaneiros ou que pudessem dela beneficiar se fossem importados de um país terceiro;

...».

10. O n.° 2 acrescenta que, até à entrada em vigor das normas fiscais comunitárias que delimitem o âmbito de aplicação de tais isenções e das regras pormenorizadas sobre a sua execução,

«os Estados-membros podem:

— manter as disposições nacionais em vigor, no âmbito das disposições anteriores;

— adaptá-las a fim de reduzir as distorções de concorrência e, em especial, a não tributação ou a dupla tributação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, na Comunidade;

— utilizar os procedimentos administrativos que considerem mais adequados para obter a isenção.»

11. O Tribunal foi chamado a interpretar estes textos por três vezes: nos acórdãos Carciati [1], Abbink [2] e Profant [3].

12. O processo Carciati respeitava a uma situação bastante diferente da de Y. Ledoux, dado que o veículo não era diariamente reexportado para o Estado-membro no qual se encontrava a empresa proprietária do veículo, mas parece ter sido utilizado quase permanentemente no país de residência do utilizador.

13. No processo Abbink, o vaivém não era igualmente diário. Além disso, nestes dois processos, o Tribunal examinou o problema unicamente à luz dos princípios do Tratado relativos à livre circulação de mercadorias como, aliás, se solicitava no texto das questões prejudiciais colocadas.

14. No seu acórdão Profant, o mais recente acerca desta matéria, o Tribunal colocou o problema das isenções num contexto mais amplo.

15. Após declarar que, conforme resultava da redacção do artigo 14.°, a manutenção das disposições nacionais em questão se devia fazer «no âmbito» das isenções previstas pelas normas comunitárias e que se impunha alterá-las a fim de reduzir os casos de dupla tributação em matéria de IVA no interior da Comunidade, o Tribunal acrescentou que tais exigências, por seu turno, se situavam na perspectiva de um dos objectivos da harmonização em matéria de IVA que, como indica um dos considerandos da sexta directiva, é o de prosseguir a liberalização efectiva da livre circulação de pessoas e bens e a integração das economias.

16. O Tribunal concluiu destas considerações que «o estabelecimento das isenções previstas no artigo 14.° da sexta directiva não era deixado inteiramente à discricionaridade das autoridades dos Estados-membros, devendo estas respeitar os objectivos fundamentais que se pretende alcançar com o esforço de harmonização em matéria de IVA e que são, entre outros, a promoção da livre circulação de pessoas e de mercadorias e a prevenção de casos de dupla tributação. Daqui resulta que as autoridades fiscais de um Estado-membro, ao aplicarem a legislação nacional em matéria de isenção de IVA para os veículos automóveis utilizados por estudantes provenientes de outro Estado-membro, são obrigadas a aplicar o conceito de importação temporária, de modo a não perturbar, por efeito de uma dupla tributação dos veículos em causa, a liberdade, de que gozam os nacionais dos Estados-membros, de seguirem os seus estudos no Estado-membro por si escolhido» (n.os 24 a 26). O Tribunal concluiu deste facto que, em tais casos, as regras de direito comunitário não permitiam que fosse cobrado IVA na importação.

1 — Acórdão de 9 de Outubro de 1980, Carciati, 823/79, Recueil, p. 2773.

2 — Acórdão de 11 de Dezembro de 1984, Abbink, 134/83, Recueil, p. 4097.

3 — Acórdão de 3 de Outubro de 1985, Ministério Publico/ /Profant, 249/84, Recueil, p. 3237.

17. Penso que a estrutura lógica do acórdão Profant se pode aplicar ao problema que nos ocupa. É certo que V. Profant não tinha a sua residência principal no país de importação, contrariamente ao que acontece com Y. Ledoux. É igualmente certo que o Tribunal acrescentou expressamente que a solução deveria ser diferente se a pessoa em questão, entretanto casada, «se instalasse no Estado-membro de acolhimento de modo a manifestar a vontade de não regressar ao Estado-membro de origem» (n.° 27). Em tal hipótese, a importação já não teria carácter temporário, mas tornar-se-ia definitiva.

18. Pode-se, no entanto, considerar que, no presente caso, o facto de a importação ter tido lugar para o país de residência de Y. Ledoux não prejudica a sua caracterização como temporária, uma vez que o veículo continua a pertencer à entidade patronal, estabelecida no país vizinho, que tal veículo foi regularmente reexportado para o território deste último e que é suposto aí regressar definitivamente, o mais tardar no termo do contrato de trabalho de Y. Ledoux.

19. Dado que a importação do bem, independentemente do estatuto do importador, constitui o facto gerador que torna o IVA exigível, o seu carácter temporário deveria, em princípio, bastar, por si próprio, para justificar a isenção.

20. Na perspectiva da realização de um «mercado que apresente características análogas às de um verdadeiro mercado interno» (quarto considerando da sexta directiva) a dupla tributação é, de facto, absolutamente inconcebível em situações deste tipo. Ora, a dupla tributação continua a existir mesmo em casos, como o que está em análise, nos quais, na prática, em conformidade com os acórdãos Schul I [4] e II [5], não poderia ser cobrado qualquer IVA no país de importação, pelo facto de a taxa de IVA aí aplicável ser inferior à taxa em vigor no país de exportação.

21. Em contrapartida, não existiria dupla tributação e não se justificaria a existência de uma isenção no país de importação temporária se o IVA não tivesse sido pago no país de exportação ou se tivesse sido objecto de reembolso.

22. Por conseguinte, justifica-se inteiramente que, quer a citada Directiva 83/182 [último considerando e artigo 4.°, n.° 1, alínea c)], quer a Directiva 85/362, relativa às importações temporárias de bens que não sejam meios de transporte [sétima directiva do Conselho de 16 de Julho de 1985, JO L 192, p. 20; EE 09 F2, p. 9, artigo 10.°, alínea c)], sujeitem a isenção ao requisito expresso de os bens terem sido tributados em IVA no Estado-membro de exportação e não terem beneficiado, em virtude da sua exportação, de qualquer isenção de IVA.

23. Por outro lado, deve-se provar que o veículo foi realmente posto à disposição do trabalhador pela sua entidade patronal, ou seja, que não se está perante um caso de fraude como acontece com os registos fictícios de veículos no país vizinho, quando é certo que o veículo pertence realmente ao seu utente. Mas a prova da pertença do veículo à entidade patronal pode ser feita através de técnicas administrativas bastante simples.

4 — Acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul/Inspecteur des droits d'importation et des accises, 15/81, Recueil, p. 1409.

5 — Acórdão de 21 de Maio de 1985, Secretário de Estado das Finanças/Schul, 47/84, Recueil, p. 1491.

24. Parece-me, de resto, revelador que, para as importações temporárias de bens que não sejam meios de transporte, o artigo 10.°, alínea d), da Directiva 85/362 do Conselho, atrás citada, exija que os bens em questão «*pertençam* a uma pessoa estabelecida fora do território do Estado-membro de importação».

25. Note-se, igualmente, que a Directiva 83/182 não regulou integralmente as hipóteses imagináveis e possíveis de importações temporárias de veículos automóveis e não constitui, certamente, a última evolução na matéria. Para provar o que afirmo, remeto para o seu artigo 9.°, n.° 1, que autoriza os Estados-membros a manter e/ou estabelecer regimes mais liberais do que os que nela se prevêem, bem como para a proposta da Comissão no sentido de completar esta directiva, à qual já foi feita referência no início destas conclusões.

26. Por conseguinte, não existe razão imperativa, *relativamente às exigências do sistema comum do IVA*, para sujeitar, em situações deste tipo, a concessão de isenções na importação temporária de veículos automóveis ao requisito de que seja o *utente* que tenha a sua residência normal num Estado-membro que não seja o Estado da importação.

27. Em segundo lugar, há que recordar que o estabelecimento, pelos Estados-membros, das isenções previstas no artigo 14.° da sexta directiva deve ser feito «sem prejuízo de outras disposições comunitárias» e respeitando o objectivo fundamental da promoção da *livre circulação de pessoas.*

28. Recorde-se que os terceiro e quarto considerandos do Regulamento n.° 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2; EE 05 F1, p. 77) esclarecem inequivocamente que

«a livre circulação constitui para os trabalhadores e para a sua família um direito fundamental...(que) deve ser reconhecido indiferentemente aos trabalhadores "permanentes", sazonais, *fronteiriços* ou àqueles que exerçam a sua actividade aquando de uma prestação de serviços».

O quinto considerando acrescenta que

«o direito de livre circulação exige, a fim de que possa exercer-se em condições objectivas de liberdade e dignidade, que seja assegurada, de facto e de direito, a igualdade de tratamento em tudo o que se relacione com o próprio exercício de uma actividade assalariada..., e também *que sejam eliminados os obstáculos que se opõem à mobilidade dos trabalhadores* ...».

29. Por outro lado, nos termos do artigo 5.° do Tratado, todos os Estados-membros têm a obrigação geral de tomar todas as medidas necessárias para assegurar o cumprimento das obrigações decorrentes do Tratado ou resultantes de actos das instituições, de facilitar à Comunidade o cumprimento da sua missão e de se abster de tomar quaisquer medidas susceptíveis de pôr em perigo a realização dos objectivos do Tratado.

30. Um Estado-membro viola esta obrigação geral de cooperação se, com a adopção de uma medida nacional, contribuir para manter ou instaurar um obstáculo à livre circulação dos trabalhadores que, embora residam no seu território, exercem as suas actividades noutro Estado-membro.

31. Ora, é o que faz um Estado-membro que, através de dupla tributação em IVA, na prática, obriga o trabalhador fronteiriço a renunciar a certos benefícios que lhe são concedidos pela sua entidade patronal, com a única justificação de que esse trabalhador tem a sua residência no seu próprio território. Este trabalhador é, deste modo, prejudicado no plano das condições de trabalho relativamente aos seus colegas que residem no mesmo país em que se encontra instalada a entidade patronal e que gozam do mesmo benefício em espécie. A atracção que sobre ele poderia exercer o facto de ocupar um emprego num Estado-membro diferente do da sua residência fica assim diminuída, o que afecta directamente o exercício do seu direito de livre circulação no interior da Comunidade.

32. O mesmo raciocínio é válido no caso de a entidade patronal permitir a utilização do veículo igualmente para fins privados. Com efeito, pode-se então considerar que este elemento faz parte da remuneração, em sentido amplo, paga ao trabalhador. Aliás, não se pode excluir que este benefício em espécie seja, em alguns casos, compensado por um salário um pouco mais baixo que o pago aos trabalhadores que dele não beneficiam.

33. A Comissão sublinha, justamente, na página 10 das suas observações escritas, que «uma parte da remuneração paga ao trabalhador que reside noutro Estado-membro ficaria neutralizada pela aplicação da legislação do país de residência, ao passo que, no que respeita ao país de emprego, existe perfeita igualdade de remuneração entre residentes e não residentes, tal como se encontra estabelecido no artigo 48.° do Tratado e mais desenvolvido no artigo 7.° do Regulamento n.° 1612/68, relativo à livre circulação dos trabalhadores no interior da Comunidade».

34. É interessante notar, neste contexto, que todos os que, nos termos do artigo 4.° da Directiva 83/182, beneficiam de uma isenção para utilização profissional do veículo de que são proprietários não perdem esta isenção se, no fim do seu dia de trabalho, fizerem uso privado do veículo (por exemplo, para irem ao restaurante ou à praia). Por conseguinte, considero não existir razão séria para recusar a um trabalhador que se encontre na situação de Y. Ledoux o direito de utilizar, igualmente para fins privados, o veículo que é posto à sua disposição pela entidade patronal no âmbito do seu contrato de trabalho.

35. Como vimos, as autoridades belgas estavam perfeitamente conscientes do problema da utilização por um trabalhador fronteiriço de um veículo posto à sua disposição pela entidade patronal para efectuar o trajecto do seu domicílio ao local de trabalho, uma vez que toleraram e, mais tarde, permitiram oficialmente esta utilização a título experimental, a partir de 1 de Maio de 1984. A circular da administração belga das alfândegas de 1 de Maio de 1984, de resto, teve o mérito de prever igualmente a hipótese de diversos trabalhadores serem transportados para o seu país de domicílio num veículo de transporte em comum que permanece neste país durante a noite.

36. Pelas razões acima expostas, sou, no entanto, de opinião que este regime deveria ter sido introduzido a título definitivo e não apenas a título experimental (com possibilidade de lhe ser posto fim sem pré-aviso: ver p. 7 da circular de 1 de Maio de 1984) e que o benefício destas isenções não deveria poder ser retirado quando o veículo é utilizado acessoriamente para fins privados.

37. Por todas estas considerações, proponho que se responda à questão prejudicial colocada pela cour d'appel de Liège da seguinte forma:

«As regras de direito comunitário, designadamente em matéria de IVA, impedem que um Estado-membro cobre IVA aquando da importação temporária de um veículo automóvel pertencente a uma empresa estabelecida noutro Estado-membro, no qual o IVA foi pago, quando esse veículo for utilizado por um empregado dessa empresa residente no primeiro Estado-membro no âmbito da execução do seu contrato de trabalho e nos seus tempos livres.»