CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 2 de Dezembro de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A presente acção por incumprimento, intentada contra o Reino Unido, diz respeito aos critérios de aplicação do artigo 28.°, n.° 2, da 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 [1]. Em suma, o Reino Unido é acusado de aplicar a certas categorias de bens ou prestações de serviços uma «taxa zero» que não se justifica por «razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores finais», como exige o artigo 17.°, último travessão, da segunda directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967 [2], para o qual remete o artigo 28.°, n.° 2, da sexta directiva.

2. Este texto insere-se num processo iniciado em 1967, quando foram adoptadas as duas primeiras directivas [3] relativas à harmonização das legislações em matéria de impostos sobre o volume de negócios, os quais, notemo-lo, nunca tiveram no Reino Unido nem a importância nem a forma de impostos cumulativos em cascata que existiam nos Estados-membros fundadores da Comunidade [4]. Foi assim instituído, ainda que «as taxas e isenções não (fossem) harmonizadas ao mesmo tempo» [5], um «imposto geral sobre o consumo» [6]. Dez anos mais tarde, a sexta directiva [7] (adiante «directiva») prosseguiu um objectivo essencial, a criação de recursos próprios das Comunidades, «que incluem, entre outros, os recursos provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, obtidos mediante a aplicação de uma taxa comum a uma *matéria colectável determinada de modo uniforme*, de acordo com as normas comunitárias» [8].

3. «A fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-membros» [9], dos artigos 13.° a 16.° da directiva consta uma lista de isenções comuns a todos os Estados. Além disso, a título transitório, o artigo 28.° da directiva autoriza-os, designadamente, a manter, sob determinadas condições, as taxas reduzidas e as isenções existentes em 31 de Dezembro de 1975 e que correspondam aos critérios mencionados no artigo 17.°, último travessão, da segunda directiva (a seguir, «artigo 17.°»). Esta última possibilidade foi adoptada por se ter revelado «*indispensável* prever *um período de transição* que permita uma

* Tradução do francês.

1 — «Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme», JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1, p. 54.

2 — Directiva 67/228, «Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado» (adiante «IVA»); JO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09 F1, p. 6 (adiante «segunda directiva»).

3 — Primeira directiva 67/227 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 de 14.4.1967; EE 09 F1, p. 3; segunda directiva, já citada.

4 — J. C. Scholsem, «La TVA, impôt européen», in Mélanges Fernand Dehousse, vol. II, p. 305.

5 — Oitavo considerando da primeira directiva.

6 — Artigo 2.°, primeiro parágrafo, da primeira directiva.

7 — As terceira, quarta e quinta directivas tinham como único objecto prorrogar a data de implementação do sistema comum do IVA.

8 — Ver o segundo considerando da sexta directiva (sublinhado nosso).

9 — Décimo primeiro considerando da directiva.

adaptação progressiva das legislações nacionais *em determinados domínios*» [10].

4. Adoptado ao abrigo do artigo 28.°, n.° 2, o sistema de taxa zero em causa distingue-se, no entanto, do mecanismo de isenção previsto por esta disposição. Com efeito, este refere «uma isenção com reembolso dos impostos pagos no estádio anterior» que se realiza aquando da venda a retalho. Nos estádios anteriores, todos os sujeitos passivos definidos pelo artigo 4.° da directiva aplicam o imposto. Só o retalhista, que vende ao «consumidor final» um produto que beneficia de isenção, não factura o IVA que pagou e obtém o seu reembolso da administração fiscal. O sistema da taxa zero provém de uma concepção diferente. Uma série de bens e serviços, determinados pelo legislador nacional, é objecto de uma tributação teórica e nula que se traduz pela inexistência de qualquer cobrança efectiva de IVA tanto no momento da entrega como nos estádios anteriores de comercialização. Evidentemente, não há então lugar a reembolso a favor do retalhista. Segundo a Comissão, a taxa zero abrange cerca de 35 % do consumo privado no Reino Unido, e 33 % na Irlanda, que contesta esta percentagem, calculando-a em 25 %. Três outros Estados utilizam também a técnica da taxa zero, embora em muito pequena escala, designadamente no domínio da imprensa.

5. Refira-se desde já que o *princípio* deste sistema não é contestado pela Comissão, que o considera equivalente ao das isenções com reembolso. Todavia, a Comissão critica as *aplicações* da taxa zero a certas categorias de bens e serviços [11] da lista estabelecida pelo «Value Added Tax Act» de 1983. Considera que essas disposições não respeitam os critérios estabelecidos pelo artigo 17.°. Embora admita que a taxa zero não tem incidência nos recursos próprios, a Comissão indica que, «na óptica da realização do mercado interno, da abolição das fronteiras fiscais e da harmonização progressiva da taxa do IVA...», o seu objectivo é «limitar a utilização da taxa zero às operações que correspondem aos critérios fixados pelo artigo 28.°, n.° 2, da sexta directiva, e isto no quadro da sua política fiscal geral que é conseguir a eliminação total do conjunto das taxas zero e das isenções com reembolso».

6. Na opinião da demandante, para se determinar até que ponto da cadeia comercial é aplicável uma taxa zero, de forma a proporcionar uma *vantagem ao consumidor final,* deve atender-se apenas aos estádios que correspondem a «verdadeiros *inputs*» na produção ou distribuição de um mesmo produto final susceptível de isenção por aplicação dos critérios do artigo 28.°, n.° 2. Além disso, sustenta que apenas quem adquire bens ou serviços sem direito a dedução pode ser qualificado como consumidor final.

7. O Governo do Reino Unido opõe-se a esta definição, sustentando que o consumidor final é a pessoa colocada no fim de uma cadeia de produção ou de distribuição.

10 — 19.° e último considerando da sexta directiva, sublinhado nosso.

11 — Taxas zero contestadas:
Grupo 1 — Alimentação (alimentos para animais, sementes, animais vivos geralmente utilizados para produzir ou fornecer alimentação humana)
Grupo 2 — Prestações relativas aos esgotos e águas (todos os fornecimentos à indústria)
Ggrupo 6 — Serviços de informação
Grupo 7 — Combustíveis e energia (fornecimentos a utilizadores que não o consumidor final)
Grupo 8 — Construção de imóveis, etc. (não realizada pelo ou para o consumidor final no quadro de uma política social)
Grupo 17 — Vestuário e calçado (botas e capacetes de protecção vendidos aos empregadores).

Além disso, não é necessário que a vantagem seja proporcionada directa ou exclusivamente ao consumidor final. Basta que a operação lhe proporcione uma vantagem indirecta, designadamente através da diminuição do preço final. O Estado demandado lembra que dispõe de um amplo poder de apreciação para determinar as suas políticas sociais e, por conseguinte, as medidas nacionais que correspondem a «razões de interesse social bem definidas». Embora a Comissão não conteste a existência dessa prerrogativa, afirma no entanto que a fiscalização do Tribunal deve levá-lo a declarar que essas medidas são neste caso injustificadas ou desproporcionadas em relação às razões de interesse social invocadas, devendo também definir o conteúdo comunitário dessa noção.

8. Mas o Reino Unido, mais genericamente, acusa a Comissão de utilizar uma acção por incumprimento para, na realidade, tentar tornear o disposto no artigo 28.°, segundo o qual compete ao Conselho, deliberando por unanimidade, decidir a supressão das isenções previstas nesse mesmo texto. O Governo demandado vê a ilustração desta análise nos termos utilizados pela Comissão, dos quais resulta que «a aplicação das taxas zero constitui um dos "obstáculos" na via da uniformização das taxas do IVA». O Reino Unido considera-se reforçado na sua apreciação das motivações reais da demandante pelo facto de esta admitir que as taxas zero em causa não têm incidência nos recursos próprios, devido ao mecanismo instituído pelo artigo 28.°, n.° 2, última frase, que prevê a «declaração pelos sujeitos passivos dos elementos necessários à determinação dos recursos próprios relativos» às operações isentas. O Estado demandado afirma também que, até à data em que foi intentada a acção, a Comissão não tinha proposto ao Conselho o programa de supressão previsto pelo texto em causa. Neste aspecto, é de referir que essas propostas foram apresentadas no decurso do processo [12].

9. Diga-se desde já que as objecções relativas às eventuais motivações da acção são estranhas à função do Tribunal. Será necessário recordar que, em qualquer dos casos, a Comissão, guardiã dos Tratados, dispõe de total liberdade de apreciação para intentar uma acção por incumprimento e que lhe «compete... apreciar a escolha do momento em que intenta uma acção no Tribunal» [13] (tradução provisória)? Além disso, e sobretudo, a função do Tribunal consiste aqui em apreciar os eventuais incumprimentos das obrigações de um Estado-membro, definidas pelo *direito positivo*. Neste aspecto, é de lembrar que, no processo Parlamento/Conselho, em que este último sustentava que a instituição demandante utilizava a acção por omissão como instrumento de prossecução de objectivos políticos, o Tribunal afirmou que:

«não pode restringir-se para uma delas (as instituições comunitárias) o exercício desta faculdade (a acção por omissão) sem prejudicar a sua posição institucional pretendida pelo Tratado» [14] (tradução provisória).

O Tribunal afastou assim a excepção de inadmissibilidade deduzida pelo Conselho, de acordo com as conclusões do advogado-geral, que tinha indicado:

«não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre a questão de saber se uma acção prossegue objectivos políticos. O Tribunal é chamado a pronunciar-se, no quadro das regras processuais, sobre um litígio que diz res-

12 — JO C 250 de 18.9.1987, p. 2.

13 — Acórdão de 10 de Dezembro de 1968, 7/68, Recueil, p. 617, 625.

14 — Acórdão de 22 de Maio de 1985, 13/83, Recueil, p. 1513, 1556, n.° 17.

peito a uma questão de direito, a saber, a extensão das obrigações que incumbem a uma instituição comunitária. Esse litígio deve ser decidido com base nas disposições aplicáveis, ou seja, as do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, de 25 de Março de 1957. A acção é intentada no interesse da Comunidade e da sua ordem jurídica, que determina a extensão dos direitos e deveres das partes no litígio» [15] (tradução provisória).

Este princípio, agora relembrado, que sublinha o carácter *objectivo* das acções intentadas neste Tribunal, permite apreciar na sua justa medida o alcance dos argumentos invocados neste ponto pelo Governo demandado. Embora a instituição demandante tenha utilizado, no caso em apreço, certas formulações gerais respeitantes aos interesses que considera estarem em causa, não é menos verdade que a sua acção tem por objecto, sem qualquer ambiguidade, um incumprimento do artigo 28.° da sexta directiva, conjugado com o artigo 17.° da segunda directiva. E, evidentemente, são essas as únicas disposições que permitirão ao Tribunal declarar se existe ou não um incumprimento por parte do Estado demandado, isto porque, embora a sexta directiva preveja expressamente que compete ao Conselho *suprimir* as derrogações instituídas ao abrigo do artigo 28.°, a sua *manutenção* até ser adoptada essa decisão implica a sua conformidade com esse texto. Portanto, é a esse exame que se deve proceder agora.

I — As razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores finais

10. Sublinhemos desde já que «razões de interesse social bem definidas» e vantagens ao consumidor final não são condições alternativas. Com efeito, uma diz respeito ao *objectivo* das medidas em causa e a outra aos *beneficiários* destas. São, portanto, cumulativas. Além disso, nada autoriza a proceder a uma interpretação extensiva de uma disposição que cria uma excepção à aplicação das regras da matéria colectável uniforme do IVA.

A — *As «razões de interesse social bem definidas»*

11. Neste aspecto, as partes estão de acordo em reconhecer aos Estados-membros um poder discricionário na determinação da sua política social. Todavia, a Comissão considera que compete ao Tribunal dar um conteúdo comunitário à noção de «razões de interesse social bem definidas», o que deve conduzir-vos a declarar, no caso em apreço, que as medidas adoptadas são insuficientemente definidas ou injustificadas ou ainda desproporcionadas em relação às razões invocadas.

12. A aplicação da taxa zero pode tender para uma diminuição da carga fiscal sobre as camadas sociais mais desfavorecidas. Mas pode igualmente conceber-se que os Estados-membros utilizem o instrumento fiscal para melhor satisfazerem as necessidades da grande maioria da população. E não cremos, tratando-se do conceito em causa, que caiba ao Tribunal apreciar a oportunidade das escolhas efectuadas pelos Estados-membros. Recorde-se que o Tribunal considerou, a propósito da reserva de moralidade pública em matéria de livre circulação de mercadorias, que:

«em princípio, compete a cada Estado-membro determinar as exigências da moralidade pública no seu território segundo a sua própria escala de valores, e da forma que escolher» [16] (tradução provisória).

15 — Conclusões do advogado-geral C. O. Lenz apresentadas em 7 de Fevereiro de 1985, processo 13/83, já citado, Recueil, p. 1515, 1518.

16 — Regina/Henn e Darby, 34/79, acórdão de 14 de Dezembro de 1979, Recueil, p. 3795.

Propomos ao Tribunal que transponha para o presente caso esta solução. Com efeito, se os Estados-membros podem impor uma limitação à referida liberdade fundamental, deve poder reconhecer-se-lhes, sem maior perigo para a coerência da ordem jurídica comunitária, uma latitude análoga no que diz respeito às derrogações provisórias à uniformidade da matéria colectável do IVA.

13. No entanto, o respeito da directiva em causa exige que o Tribunal possa intervir no caso em que o exercício pelos Estados-membros dos seus poderes na matéria, não podendo de forma alguma relacionar-se com o domínio em questão, ponha em causa o próprio texto comunitário. Portanto, sugerimos ao Tribunal que reserve a sua censura para os casos em que o objectivo das medidas adoptadas seja manifestamente estranho à satisfação das necessidades fundamentais, individuais ou colectivas, da população do Estado-membro.

B — O *consumidor final*

14. Pela nossa parte, consideramos que o consumidor final deve ser definido como aquele que adquire um bem ou serviço para uso pessoal, desligado de uma actividade económica, que o artigo 4.° da directiva utiliza como critério para caracterizar o sujeito passivo. Sujeito passivo e consumidor final distinguem-se pelo facto de o primeiro efectuar operações a título oneroso e o segundo *aquisições* para uso próprio. Essa distinção comporta consequências fiscais essenciais: em princípio, o sujeito passivo deduz o montante do IVA, enquanto o consumidor final, «não havendo transacções posteriores que incluam um preço» [17] (tradução provisória), suporta esse imposto. Esta última consequência não pode ser ignorada quando se trata de uma taxa zero. Nesse caso, o consumidor final é o mesmo que suportaria, sem lhe ser possível qualquer dedução, uma taxa positiva. Longe de proceder de uma abordagem estreita, esta definição parece-nos corresponder rigorosamente a uma acepção fiscal, a única que, no quadro das disposições relativas ao IVA, está em conformidade com as categorias instituídas por esse imposto. É, aliás, a que figura no artigo 3.° da proposta de décima sexta directiva em matéria de IVA [18]:

«Para efeitos da presente directiva, entende-se por:

a) consumidor final:

1) uma pessoa que não é considerada, na operação de importação dos bens referidos no artigo 2.°, como um sujeito passivo na acepção do artigo 4.° da Directiva 77/388/CEE do Conselho;

2) um sujeito passivo que não teve direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado aquando da aquisição de um bem.»

C — *«A favor» do consumidor final: a noção de vantagem*

15. Resta examinar a noção de vantagem que o artigo 17.° utiliza ao mencionar as isenções «*a favor* dos consumidores finais». No quadro da isenção «normal», a vantagem resulta da não aplicação do IVA no estádio do comércio a retalho. Em suma, a

17 — Staats Secretaris van Financiën/Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, acórdão de 1 de Abril de 1982, Recueil, p. 1277, n.° 9.

18 — JO C 226 de 28.8.1984, p. 2.

vantagem é estritamente idêntica no sistema da taxa zero: o consumidor não paga o IVA. A aplicação da taxa zero em estádios anteriores da comercialização não proporciona qualquer vantagem fiscal suplementar ao consumidor porque, de qualquer forma, este não suporta o imposto. No entanto, tal como a Comissão, pode admitir-se uma taxa zero a montante desde que ela se aplique ao *próprio produto* que se *destina* a ser adquirido à taxa zero pelo consumidor final.

16. Poder-se-ia, indo mais longe, considerar a vantagem indirecta que resultaria, segundo o Governo demandado, da aplicação da taxa zero a *factores de produção* de bens já sujeitos a uma taxa zero? Sublinhemos que, fiscalmente, esta vantagem não existe quando é concedida uma taxa zero ao consumidor final. Com efeito, a multiplicação de taxas zero a montante não tem incidência na carga fiscal do consumidor, de qualquer das formas beneficiário de uma taxa nula. Portanto, a única vantagem para o consumidor seria a resultante de uma eventual redução do custo do produto, decorrente da diminuição de encargos de tesouraria e de despesas gerais na ausência de taxas positivas sobre os produtos em causa. Estas consequências, reveladas pela análise económica, parecem-nos, no entanto, dever ser consideradas com alguma prudência, na medida em que variam consoante os prazos de dedução previstos, a dimensão e a estrutura dos produtores ou intermediários em causa, as suas relações de crédito entre empresas, etc. A complexidade desses efeitos exige, em nossa opinião, que se tomem certas precauções no exame de uma vantagem «a favor do consumidor final», na acepção do artigo 17.° No entanto, na medida em que a própria existência de uma diminuição dos custos é susceptível de proporcionar uma vantagem, ainda que variável, ao consumidor final, propomos ao Tribunal que não afaste o princípio de uma taxa zero aplicável apenas aos factores de produção *directos e exclusivos* de um produto legalmente sujeito à taxa zero.

17. Tendo sido definidas as condições impostas pelo texto em apreço, há agora que verificar se as medidas em litígio o respeitaram.

II — Apreciação das taxas zero impugnadas

A — *Grupo 1 da lista estabelecida pelo* «Value Added Tax Act», *anexo 5 — Alimentação*

18. Trata-se da aplicação da taxa zero aos alimentos para animais, sementes ou outros meios de reprodução de plantas e animais vivos utilizados para produzir ou fornecer alimentação destinada ao consumo humano. Estes diferentes factores contribuem para a produção de alimentos destinados ao consumo humano, eles mesmos sujeitos à taxa zero sem que isso seja discutido. O Governo demandado afirma que essa taxa é susceptível de proporcionar vantagens directas ao consumidor final produtor de géneros alimentícios a partir desses fornecimentos. Mais genericamente, invoca as facilidades, de tesouraria dos agricultores e a sua possível incidência nos preços da alimentação.

19. Embora esta última consideração deva ser acolhida com as precauções já expostas, não podem excluir-se os efeitos negativos da tributação dos produtos em causa sobre os preços alimentares, cujas subidas são particularmente «sensíveis» tratando-se do consumidor final. Observemos que todos os

fornecimentos aqui em questão contribuem directa e exclusivamente para a produção de alimentos destinados ao consumidor final. Além disso, as pessoas que produzem para consumo próprio a partir desses fornecimentos e os agricultores que reservam uma parte da produção para uso familiar beneficiam de uma vantagem directa resultante das taxas zero criticadas. Portanto, proponho ao Tribunal que não declare o incumprimento quanto a estas.

21. No que diz respeito aos fornecimentos de água à indústria, os únicos contestados, o Reino Unido, ainda que admita ser o sector industrial o maior consumidor, afirma no entanto que alguns utilizadores empregam a água essencialmente em benefício do particular, para preparar alimentação e bebidas. Por outro lado, não existe nenhuma razão prática para tentar identificar o estatuto do consumidor final, por, na opinião pública, a água estar ligada à alimentação e dever, por analogia, ser tratada da mesma forma.

B — *Grupo 2 — Prestações relativas aos esgotos e aos fornecimentos de água*

20. Quanto aos esgotos (colecta, evacuação ou tratamento de águas usadas, limpeza de sarjetas, fossas sépticas...), essas prestações são normalmente financiadas pela cobrança de uma contribuição, não sujeita a IVA. Por conseguinte, apenas as sarjetas ou fossas sépticas, necessárias na falta de uma rede de esgotos, são objecto de prestações comerciais tributáveis. Em suma, o Reino Unido justifica a aplicação da taxa zero a estas instalações por razões de equidade entre citadinos e exploradores agrícolas isolados, que são geralmente os beneficiários da medida em questão. Para mais, existem razões domésticas susceptíveis de justificar a isenção. Em todo o caso, a Comissão refere-se apenas aos fornecimentos à indústria. Tendo o Reino Unido afirmado ser pouco provável que os industriais utilizem as prestações em causa, considero, tal como a Comissão, que a revogação da disposição criticada — por os industriais não poderem ser considerados consumidores finais — não deve suscitar dificuldades.

22. Não é possível acolher esta argumentação. Com efeito, em minha opinião, as utilizações industriais da água são de tal forma importantes que excluem a aplicação da taxa zero, tendo em conta a qualidade de sujeito passivo do utilizador. Concederei apenas, com a Comissão, que pode admitir-se a taxa zero no caso da produção industrial de produtos acabados do ramo alimentar. É certo que o Reino Unido invocou a isenção concedida por outro Estado-membro aos fornecimentos de água. A Comissão esclareceu que esta isenção se baseia no artigo 28.°, n.° 3, alínea b), da sexta directiva, nos termos do qual, durante o período transitório previsto nesse artigo, os Estados-membros podem continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, neste caso o «fornecimento de água por um organismo de direito público» [19]. O Reino Unido, que se baseou expressamente no artigo 28.°, n.° 2, não sustentou de forma alguma que podia invocar as disposições — a meu ver estritamente alternativas — do n.° 3 do mesmo artigo, nem sequer alegou que satisfazia as condições exigidas neste último texto. Por conseguinte, considero que deve ser também declarado o incumprimento neste ponto.

19 — N.° 12 do anexo.

C — *Grupo 6 — Serviços de informação*

23. Uma vez que a Comissão admitiu a aplicação da taxa zero aos fornecimentos de informações efectuados directamente ao público e a qualquer indústria em que estas sirvam directamente para a fabricação de produtos como os jornais, parece que apenas continua a ser contestada a aplicação dessa taxa ao fornecimento de informações — essencialmente por via informática — a destinatários que as utilizam para outro uso profissional. Não é inadmissível que esses beneficiários da taxa zero (bancos, seguros...) possam ser qualificados como consumidores finais.

D — *Grupo 7 — Combustíveis e energia*

24. A Comissão contesta as isenções concedidas a outrém que não os consumidores finais. O Reino Unido invoca a dificuldade em distinguir a utilização profissional e a utilização privada do consumidor misto. Esta objecção não convence, e compete aos Estados-membros encontrar as soluções técnicas apropriadas para aquilo que não parece de forma alguma constituir uma dificuldade intransponível. Por outro lado, o Governo demandado sustenta que a tributação desses fornecimentos aos sectores do ensino e da saúde teria efeitos sociais negativos. De qualquer forma, deve considerar-se, sublinhando a grande importância do consumo energético do sector industrial, que a taxa zero neste caso não beneficia o consumidor final e que, portanto, deve ser declarado o incumprimento alegado.

E — *Grupo 8 — Construção de imóveis, etc.*

25. Trata-se certamente do grupo de isenções mais importante do ponto de vista económico, que engloba o sector da habitação, o sector imobiliário para utilização industrial e comercial, bem como o das obras públicas e de engenharia civil. A Comissão considera que a ausência de distinção consoante a natureza das habitações em causa é desproporcionada em relação aos objectivos prosseguidos. O Reino Unido afirma que é muito difícil distinguir, como sugeriu a Comissão, entre habitações construídas pelas autoridades locais, incontestavelmente susceptíveis de isenção, e outras habitações, tanto mais que o sector privado, devido à legislação adoptada para encorajar o acesso à propriedade, fornece uma parte crescente das habitações destinadas às camadas sociais mais desfavorecidas.

26. Sem dúvida que, se o Tribunal devesse apreciar a razoabilidade das escolhas que conduziram à aplicação da taxa zero à construção de *todas* as habitações para uso privado, se poderia referir que essas medidas, por indistintas, correspondem a uma concepção muito ampla das razões de interesse social invocadas. Mas, como já disse, esse controlo teria como efeito restringir os poderes reconhecidos aos Estados-membros. De qualquer forma, é manifesto que a opção praticada pelo Reino Unido, ou seja, facilitar a toda a população o acesso à propriedade, não excede os limites da apreciação discricionária que lhe deve ser reconhecida neste domínio.

27. Quanto ao sector industrial e comercial, a taxa zero é utilizada pelo Reino Unido como instrumento de estímulo à renovação

de infraestruturas e à construção, nomeadamente para efeitos de criação de postos de trabalho. Neste aspecto, não partilho as reservas expressas pela Comissão quanto às razões de interesse social invocadas. Com efeito, a melhoria do tecido industrial, o desenvolvimento de bairros e, sobretudo, as incidências quantitativas e qualitativas no emprego constituem claramente importantes razões sociais. No entanto, devo convidar o Tribunal a declarar o incumprimento nesta matéria, na medida em que as taxas zero em causa, embora beneficiem indubitavelmente o trabalhador, o utilizador e o cidadão, não podem ser considerados como proporcionando uma vantagem ao *consumidor final*, como referido na directiva. Equiparar aqui o consumidor final ao conjunto da população não me parece compatível com as previsões de um texto que se refere indubitavelmente *ao comprador* de bens ou serviços para uso pessoal. Mais ainda, uma acepção de tal forma extensiva da noção de consumidor final conduziria a suprimir *de facto* a condição exigida pelo texto, o que teria por resultado admitir todas as isenções baseadas em razões de interesse social.

28. Quanto às obras públicas e de engenharia civil, inclino-me, por motivos análogos aos que acabo de expor, para uma solução idêntica. Também aqui, apesar do aspecto social das razões invocadas, é forçoso verificar que é difícil discernir em que medida o consumidor final não é pura e simplesmente confundido com a população no seu todo.

F — *Grupo 17 — Vestuário e calçado (botas e capacetes de protecção)*

29. A taxa zero aplicada às aquisições destes materiais efectuadas por empregadores justificar-se-ia pelo receio de que a tributação os desencorajasse de equipar o seu pessoal. Limitemo-nos a referir que o beneficiário não pode ser considerado consumidor final segundo a definição que adoptámos. Acrescente-se que resulta das próprias observações do Reino Unido que numerosos empregadores poderiam recuperar o imposto relativo aos fornecimentos em causa.

30. Em conclusão, proponho que o Tribunal:

— declare que, ao aplicar uma taxa zero de IVA:

— aos fornecimentos de água e às prestações relativas aos esgotos na medida em que beneficiam a indústria,

— aos serviços de informação que não os destinados directamente ao público ou à fabricação de produtos, como os jornais, que beneficiam da taxa zero,

— ao sector da construção de imóveis para uso industrial e comercial e ao das obras públicas e de engenharia civil,

— aos fornecimentos de combustíveis e de energia, de botas e de capacetes de protecção, na medida em que não sejam efectuados aos consumidores finais,

o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE e do artigo 28.°, n.° 2, da sexta directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977,

— julgue improcedente a acção quanto ao restante,

— condene o Reino Unido nas despesas.