ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
29 de Junho de 1978 *

No processo 142/77,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Byret de Copenhaga, destinado a obter, nos processos pendentes neste órgão jurisdicional entre

Statens Kontrol med ædle Metaller (serviço nacional de garantia de metais preciosos), com sede em Copenhaga,

e

Preben Larsen, ourives, estabelecido em Jyllinge,

e entre

Flemming Kjerulff, ourives, estabelecido em Copenhaga,

e

Statens Kontrol med ædle Metaller,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação das noções de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, na acepção do artigo 16.°, e de imposição interna, na acepção do artigo 95.°, primeiro parágrafo, do Tratado CEE, relativamente ao regime legal dinamarquês em matéria de controlo dos artefactos de metais preciosos,

* Língua do processo: dinamarquês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: H. Kutscher, presidente, M. Sørensen e G. Bosco, presidentes de secção, A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe e A. Touffait, juízes,

advogado-geral: F. Capotorti
secretário: A. Van Houtte

profere o presente

Acórdão

(A parte relativa à matéria de facto não é reproduzida)

Fundamentos da decisão

1 Por decisão de 2 de Novembro de 1977, entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 18 de Novembro seguinte, o Byret de Copenhaga submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, quatro questões prejudiciais relativas à interpretação das noções de encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, na acepção do artigo 16.°, e de imposição interna, na acepção do artigo 95.°, primeiro parágrafo, do Tratado CEE, relativamente ao regime legal dinamarquês em matéria de controlo dos artefactos de metais preciosos.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre o serviço nacional de garantia dos metais preciosos (Statens Kontrol med ædle Metaller) e dois ourives a propósito do pagamento da imposição instituída com vista a cobrir as despesas relacionadas com o controlo das empresas que produzam, importem ou negociem artefactos de metais preciosos.

3 Resulta do processo que o litígio submetido ao órgão jurisdicional nacional se deve, essencialmente, às incertezas que existiram, no âmbito da legislação dinamarquesa, quanto à questão de saber se os metais preciosos tratados na Dinamarca e exportados sob a forma de artefactos não portadores do contraste de um mestre dinamarquês devem ou não ser incluídos na matéria colectável sobre a qual incide a contribuição das empresas.

4 Por sentença de 4 de Março de 1975, o Byret fez sua a opinião dos ourives partes na acção principal, ao reconhecer que, para determinar a matéria colectável da contribuição, não tem que ter em conta a quantidade de metal precioso utilizada no fabrico das mercadorias exportadas sem marca de contraste.

5 Tendo o serviço nacional de garantia recorrido desta sentença, o Østre Landsret, por acórdão de 21 de Outubro de 1976, rejeitou os argumentos apresentados pelos ourives, concluindo que as quantidades de metal precioso exportadas sem marca de contraste devem estar compreendidas na matéria colectável da empresa exportadora.

6 Tendo os ourives interessados invocado, a título subsidiário, o argumento de que tal imposição seria contrária ao Tratado CEE, o Østre Landsret remeteu de novo o processo ao Byret, para que fosse analisada esta questão.

7 Na sequência deste reenvio, o Byret colocou ao Tribunal de Justiça quatro questões prejudiciais cujo teor é o seguinte:

1) Uma taxa que incida sobre empresas que produzam, importem ou negociem artefactos de metais preciosos, instituída com vista a cobrir as despesas relacionadas com o controlo dessas empresas e calculada com base na quantidade de metal precioso por elas utilizado, tem a natureza de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação quando se aplicar a todas as empresas submetidas ao referido controlo, de tal forma que o mesmo produto só possa ser tributado uma vez na Dinamarca, mas sem que se tenha em conta uma eventual tributação adicional cobrada no estrangeiro sobre o mesmo produto?

2) No caso de o fabrico se efectuar por conta de outrem sem que o contraste de mestre seja aposto no produto, o facto de se não tomar em linha de conta tal emprego de metal precioso no cálculo da matéria colectável quando o fabrico se destinar ao uso de um titular de contraste de mestre na Dinamarca, sendo certo que este último inclui tal metal precioso no cálculo da sua própria matéria colectável, ao passo que, inversamente, tal utilização deve ser tomada em consideração quando o fabrico se efectuar por conta de uma empresa estrangeira não tributada naquele país — dado que, de outro modo, esta utilização não seria objecto de qualquer imposição na Dinamarca — mas no entanto sem ter em consideração uma eventual tributação adicional cobrada no estrangeiro, tem alguma influência na solução a dar à primeira questão?

3) O facto de o metal precioso, trabalhado na Dinamarca, ser enviado ao fabricante dinamarquês pelo cliente estrangeiro interessado, ao qual é depois reexpedido o produto acabado, tem alguma importância neste contexto?

4) Se se entender que tal taxa não é um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, deve-se nesse caso considerá-la como uma imposição interna (sobre a quantidade de ouro importada) contrária ao artigo 95.°, primeiro parágrafo, do Tratado CEE?

Quanto às primeira, segunda e terceira questões (interpretação do artigo 16.°)

8 Resulta das indicações fornecidas pelo Byret que o serviço nacional de garantia exerce um controlo geral, no território nacional, no que diz respeito à produção de artefactos de metais preciosos, isto é, de ouro, prata e platina.

9 Os custos relativos a esse controlo são cobertos, nomeadamente, por contribuições pagas pelas empresas sob a forma de uma imposição calculada em função da quantidade de metais preciosos utilizada por cada empresa.

10 Quanto aos artefactos comercializados no território nacional, a matéria colectável desta imposição é constituída pelos metais utilizados por cada empresa e portadores do respectivo contraste.

11 Quanto aos artefactos não contrastados pelo fabricante, ficam isentos de imposição quando forem transferidos ao detentor de um contraste, sendo certo que, nesse caso, a quantidade de metal em causa está compreendida na matéria colectável da empresa titular da marca de contraste, por força da contrastação.

12 Quanto às quantidades de metal exportadas, que são dispensadas por lei da obrigação de contrastação, devem ser incluídas na matéria colectável da empresa exportadora, tal como resulta do acórdão do Østre Landsret acima mencionado.

13 Esta cobrança explica-se pelo facto de estas quantidades de metal, submetidas ao controlo nas mesmas condições que o metal comercializado no território nacional, se furtarem, de outro modo, a qualquer contribuição, por falta de uma marca de contraste dinamarquesa.

14 Verifica-se, assim, que o regime de contribuições em litígio tem por fim abranger todos os metais preciosos utilizados por empresas dinamarquesas, sendo, por este

motivo, incluídas na matéria colectável destas, segundo os mesmos critérios, todas as quantidades de metal importadas, quer sejam negociadas no próprio território dinamarquês quer sejam exportadas, independentemente da sua origem ou destino.

15 Trata-se, por conseguinte, de um regime de imposições internas, na acepção em que esta expressão é utilizada pelo artigo 95.° e seguintes do Tratado.

16 No caso de produtos destinados à exportação serem incluídos na matéria colectável do exportador, as taxas assim cobradas não podem ser qualificadas como encargos de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, já que é característica destes direitos o incidirem especificamente sobre o produto exportado, com exclusão do mesmo produto comercializado no território nacional, o que não sucede no caso em juízo.

17 Resulta do exposto que deve responder-se negativamente à primeira questão, deixando do mesmo passo a segunda e terceira questões de ter qualquer fundamento.

18 Por conseguinte, deve analisar-se a questão litigiosa exclusivamente na perspectiva do regime resultante do Tratado quanto à aplicação, nas trocas comerciais intracomunitárias, das disposições relativas às imposições internas, a que a quarta questão se refere.

19 Neste contexto, convém todavia ter em conta a terceira questão, relativa ao trabalho por encomenda realizado para um cliente estrangeiro, bem como um elemento da primeira e segunda questões, relativo aos eventuais efeitos de dupla tributação em caso de exportação de metais preciosos para outros Estados.

Quanto à quarta questão (alcance do artigo 95.°)

20 A quarta questão requer a análise do problema de saber se a regra da não discriminação formulada no artigo 95.° do Tratado é igualmente aplicável ao caso de incidência de uma imposição interna sobre um produto destinado à exportação e, na afirmativa, se um regime de imposições tal como o vigente na Dinamarca em matéria de controlo dos artefactos de metais preciosos é compatível com esta regra da não discriminação.

21 Nos termos do artigo 95.° só é visada a aplicação discriminatória de regimes de imposições internas aos produtos importados de outros Estados-membros.

22 A aplicação dos mesmos regimes de imposições às exportações é referida nos artigos 96.° a 98.°, na perspectiva dos reembolsos de imposições excessivas, susceptíveis de falsear as condições das trocas comerciais no interior do mercado comum.

23 Resulta do cotejo destas disposições que é intenção do Tratado garantir de modo geral, neste domínio, a neutralidade dos regimes de imposições internas relativamente às trocas comerciais intracomunitárias, sempre que uma transacção económica que ultrapasse as fronteiras de um Estado-membro constituir ao mesmo tempo o facto gerador de uma cobrança fiscal no âmbito de tais regimes.

24 É, por conseguinte, necessário interpretar o artigo 95.° de forma a que a regra da não discriminação, que está subjacente a este preceito, se aplique igualmente aos casos em que seja a exportação de um produto que constitua, no âmbito de um sistema de imposições internas, o facto gerador de uma cobrança fiscal.

25 Seria, com efeito, incompatível com o sistema das disposições fiscais do Tratado admitir que os Estados-membros, na falta de proibição expressa constante do Tratado, tivessem a liberdade de aplicar de maneira discriminatória um regime de imposições internas relativamente a produtos destinados à exportação para outros Estados-membros.

26 Se é verdade que, por via de regra, os Estados-membros não têm qualquer interesse em dificultar as suas exportações através deste tipo de medidas, não pode no entanto excluir-se a hipótese de tais discriminações em casos como o da exportação de produtos raros, particularmente preciosos ou especialmente procurados.

27 Convém portanto ter presente — como o Tribunal já indicou no seu acórdão de 23 de Janeiro de 1975, Van der Hulst (51/74, Colect., p. 33, n.° 34) — que o artigo 95.°, visto em conexão com as demais disposições fiscais do Tratado, deve ser interpretado de forma a proibir igualmente qualquer discriminação fiscal relativamente a produtos destinados à exportação para outros Estados-membros.

28 Convém apreciar, à luz de quanto ficou dito, a questão da compatibilidade com as exigências do Tratado de um sistema de imposições internas tal como o que está em causa no litígio submetido ao Byret de Copenhaga.

29 Tendo em conta as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional nacional, não pode considerar-se discriminatório um regime de taxas organizado de tal maneira que fiquem sujeitas a pagar a sua contribuição todas as empresas utilizadoras de metais preciosos, de modo a abranger, nos mesmos termos, quer as transacções puramente nacionais, quer as que se relacionem com a importação ou a exportação desses metais.

30 Mais especificamente, constituindo a contrastação condição da venda de metais preciosos no território nacional — de tal forma que a obrigação fiscal está ligada à aposição do contraste por parte da empresa interessada —, não há qualquer discriminação no facto de se incluírem, na matéria colectável de uma empresa, as quantidades de metal por ela exportadas sem aposição do contraste.

31 O mesmo vale para o caso, tido em vista pela terceira questão, de o metal precioso trabalhado em território nacional ter sido expedido ao fabricante por um cliente estrangeiro ao qual o produto acabado é depois reexpedido, desde que tal transacção preencha as condições às quais está ligada, nos termos da legislação nacional, uma obrigação fiscal resultante de operações similares realizadas em território nacional, ainda que, na falta de contrastação para a exportação, seja diferente a técnica de cobrança.

32 Verifica-se nas duas primeiras questões que o órgão jurisdicional nacional se interroga quanto à questão de saber se se justificaria uma isenção das quantidades de metal precioso exportadas sem aposição do contraste, se tais produtos estivessem destinados a ser objecto de um novo controlo no país de destino, com a cobrança das respectivas imposições.

33 A este propósito, deve notar-se que do Tratado CEE não consta qualquer disposição que tenha em vista proibir efeitos de dupla tributação deste tipo.

34 Se a eliminação de tais efeitos é sem dúvida desejável no interesse da livre circulação de mercadorias, ela só pode resultar no entanto da harmonização dos sistemas nacionais, por força do artigo 99.° ou, eventualmente, do artigo 100.° do Tratado.

35 Por conseguinte, na situação actual, o direito comunitário não contém qualquer regra que impeça que um Estado-membro inclua igualmente, na aplicação de um sistema contributivo destinado a financiar o controlo dos metais preciosos, os produtos destinados à exportação.

36 Pela mesma razão, o facto de um sistema contributivo estar organizado de tal maneira que uma mesma quantidade de metal comercializada no território nacional só pode ser tomada em consideração uma única vez, com vista a fixar a matéria colectável da taxa destinada a financiar o controlo dos metais preciosos, não é de molde a indiciar que a aplicação da mesma tributação aos produtos exportados seja discriminatória, sempre que as modalidades de controlo e de imposição da importação nos outros Estados escapem ao domínio do Estado de exportação.

37 Deve, por conseguinte, responder-se às questões colocadas pelo Byret de Copenhaga tendo em conta as considerações anteriores.

Quanto às despesas

38 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino da Dinamarca e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na acção principal, a natureza de incidente suscitado perante o Byret de Copenhaga, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Byret de Copenhaga, por decisão de 2 de Novembro de 1977, declara:

1) Uma taxa que incida sobre empresas que produzam, importem ou negociem artefactos de metais preciosos, instituída com vista a cobrir as despesas relacionadas com o controlo dessas empresas e calculada com base na quantidade de metal precioso por elas utilizado, não tem a natureza de um direito aduaneiro de exportação, desde que se aplique, de acordo com os mesmos critérios, a todas as empresas submetidas ao referido controlo, independentemente da proveniência ou do destino dos produtos.

2) Resulta do artigo 95.° do Tratado CEE, considerado no âmbito das disposições fiscais do Tratado, que um regime de imposições internas, incluindo um regime destinado a financiar o controlo da produção e da

comercialização de objectos de metais preciosos, deve ser aplicado de forma não discriminatória, independentemente da origem ou do destino dos produtos.

3) Não deve ser considerado discriminatório um regime de tributação organizado de tal maneira que fiquem incluídas na matéria colectável das empresas, nas mesmas condições que as quantidades de metal comercializadas no território nacional e sujeitas, enquanto tais, à obrigação de contrastação, as quantidades de metal precioso exportadas e dispensadas por essa razão da aposição do contraste.

O facto de o metal precioso trabalhado num Estado-membro ser expedido ao fabricante por um cliente estrangeiro, ao qual o produto acabado é depois reexpedido, não altera esta apreciação, desde que tal transacção esteja sujeita, sob o ponto de vista fiscal, aos mesmos encargos que quaisquer outras transacções similares a que sejam aplicáveis as mesmas disposições legais, qualquer que seja a técnica de cobrança.

4) Na situação actual do direito comunitário, o facto de um objecto de metal precioso produzido num Estado-membro e exportado para outro Estado-membro estar sujeito, no Estado de destino, a um novo controlo e à respectiva tributação não impede que o Estado de origem inclua as quantidades de metal exportadas na matéria colectável da taxa devida por força do controlo que ele exerce sobre a qualidade do metal.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Junho de 1978.

O secretário

A. Van Houtte

O presidente

H. Kutscher