

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

JEAN MISCHO

apresentadas em 18 de Setembro de 1990 *

*Senhor Presidente,
Senhores Juízes,*

1. Nos termos do artigo 1.º do Decreto-Lei dinamarquês n.º 13, de 16 de Janeiro de 1985, que codificou as disposições relativas ao imposto de registo de veículos automóveis, é cobrado um imposto sobre os veículos automóveis aquando da sua primeira matrícula na Dinamarca.

2. A taxa do imposto é função do valor tributável do veículo. Para os automóveis particulares, a taxa é de 105 % relativamente à parte deste valor até 19 750 DKR e de 180 % relativamente à parte que ultrapasse este limite (artigo 4.º). O valor tributável de um veículo novo é o preço corrente, IVA incluído, pelo qual este é vendido ao utente na Dinamarca na data da matrícula (artigo 8.º).

3. Quando um veículo já matriculado na Dinamarca é revendido não é cobrado novo imposto. Em contrapartida, no caso de um veículo usado ser importado, aplica-se o imposto. O valor tributável é, neste caso, igual ao preço inicial do veículo em novo ou, se o veículo tiver mais de seis meses, a 90 % deste preço (artigo 11.º).

4. A Comissão considera que esta regulamentação é contrária ao artigo 95.º do Tratado CEE. No que se refere aos automóveis novos, contesta o nível da taxa do imposto, que é de tal forma elevada que compromete a livre circulação de mercadorias na Comu-

nidade e não se insere no âmbito de sistema geral de tributação dinamarquês. Relativamente aos automóveis usados, contesta o facto de o imposto ter como matéria colectável um valor fixo que é geralmente superior ao valor real do veículo.

I — A tributação dos veículos novos

5. As partes estão de acordo em considerar o imposto de registo dinamarquês como uma imposição interna abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 95.º Lembramos que, nos termos do artigo 95.º,

«nenhum Estado-membro fará instituir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-membros imposições internas *de modo a proteger indirectamente outras produções*».

6. É facto assente que não só não existe na Dinamarca qualquer fabrico de automóveis, isto é, qualquer «produto nacional similar», como também não existe qualquer outra produção susceptível de ser protegida indirectamente pelo imposto. O Governo dinamarquês tira daí a conclusão de que o imposto de registo

* Língua original: francês.

«constitui uma imposição interna que não tem efeito discriminatório nem proteccionista. Portanto, não é contrário ao artigo 95.º do Tratado» (conclusão do memorando de defesa e da réplica).

7. A Comissão, por seu turno¹, também não contesta que, no caso concreto,

«as proibições expressas deste artigo (artigo 95.º) — que garantem o funcionamento normal da concorrência com os produtos nacionais — não são aplicáveis».

Além disso, a Comissão reconhece, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça², que,

«no sistema do Tratado, uma mesma imposição não pode simultaneamente estar abrangida pelo artigo 95.º e pelos artigos 9.º e 12.º ou pelo artigo 30.º».

A Comissão considera, todavia, que

«o artigo 95.º tal como o artigo 30.º (e da mesma forma que os artigos 9.º e 12.º) têm, em quaisquer circunstâncias³, como finalidade assegurar a livre circulação de mercadorias na Comunidade».

Portanto,

1 — As citações seguintes são tiradas da página 14 do texto francês da réplica da Comissão.

2 — Ver acórdãos de 22 de Março de 1977, Steinike (78/76, Recueil, p. 595, 614), e de 4 de Abril de 1968, Fink-Frucht GmbH/HZA München Landsberger Straße (27/67, Recueil, p. 327, 341).

3 — Sublinhado no original.

«os princípios fundamentais do Tratado... devem... presidir à interpretação do artigo 95.º, mesmo quando as proibições expressas neste artigo... não são aplicáveis».

8. É exacto que o Tribunal de Justiça declarou no seu acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul I, n.º 33 (15/81, Recueil, p. 1409, 1431), e recordou do seu acórdão de 25 de Fevereiro de 1988, Rainer Drexl, n.º 24 (299/86, Collect., p. 1213, 1235), que

«a interpretação do artigo 95.º deve ter em conta as finalidades do Tratado enunciadas nos artigos 2.º e 3.º, entre as quais figura, em primeiro lugar, o estabelecimento de um mercado comum no qual todos os entraves às trocas são eliminados tendo em vista a fusão dos mercados nacionais num mercado único em condições tão próximas quanto possível das do mercado interno».

9. Na jurisprudência do Tribunal de Justiça, contudo, só se encontra um único processo no qual estava em causa o nível da taxa de uma imposição interna que apenas incidia sobre os produtos importados, na falta de produtos nacionais similares ou concorrentes. Trata-se do acórdão Stier (acórdão de 4 de Abril de 1968, 31/67, Recueil, p. 348, 356), no qual o Tribunal de Justiça declarou que:

«— o artigo 95.º não proíbe que os Estados-membros façam incidir sobre os produtos importados uma imposição interna quando não exista um produto nacional similar ou outras produções nacionais susceptíveis de serem protegidas;

«— todavia, não é lícito aos Estados-membros fazerem incidir sobre produtos

que, na falta de uma produção interna comparável, escapam à aplicação das proibições do artigo 95.º, impostos de um montante tal que a livre circulação de mercadorias no mercado comum fique comprometida no que se refere a esses produtos;

dinamarquês, aliás, referiu na audiência, sem que o agente da Comissão o tenha contradito, que o imposto de registo proporcional em média 10 000 milhões de DKR por ano, ou seja, cerca de 4 % da totalidade das receitas do Estado. Portanto, o mesmo não tem manifestamente um carácter proibitivo.

«— que, todavia, não se poderá pressupor a existência de perigo para a livre circulação das mercadorias no caso de a taxa de tributação se manter no âmbito geral do sistema nacional de tributação de que o imposto controvertido faz parte integrante».

10. Não é necessário determo-nos sobre o primeiro destes três pontos desenvolvido mais detalhadamente no acórdão, uma vez que a Comissão não contesta — em princípio — o direito da Dinamarca de tributar os veículos automóveis.

11. Resulta do n.º 2 do acórdão Stier que o Tribunal de Justiça considera como não admissíveis os

«impostos de um montante tal que a livre circulação das mercadorias no interior do mercado comum fique comprometida no que respeita a esses produtos».

12. Pode seguramente deduzir-se desta passagem que uma imposição interna de um nível tal que torne, de facto, impossível qualquer importação, cai sobre a alçada do artigo 95.º. Contudo, não existe grande risco de ocorrerem tais casos, pois os impostos indirectos têm como objectivo alimentar os orçamentos dos Estados; nenhum país tem, portanto, interesse em fixar tal imposto a um nível proibitivo. O agente do Governo

13. Resta saber se a livre circulação de veículos automóveis deve ser considerada como comprometida por um imposto que, como o imposto dinamarquês, não torna as importações impossíveis, mas exerce, todavia, um certo efeito restritivo sobre as mesmas. Com efeito, o sistema de tributação dinamarquês conduz, a partir de um determinado limiar, a triplicar o custo de um automóvel em relação ao preço sem imposto incluído. Efectuando a mesma despesa, uma família dinamarquesa só pode comprar um automóvel, enquanto que uma família que resida em alguns dos outros Estados-membros poderá comprar dois, ou mesmo um terceiro mais pequeno. Há, portanto, importações potenciais que, por causa do nível do imposto dinamarquês, não têm lugar.

14. Aliás, a Comissão apresentou quadros que demonstram que a densidade dos veículos é mais fraca na Dinamarca do que nos outros Estados-membros que têm um rendimento individual *per capita* comparável.

15. Por outro lado, contudo, o parque automóvel dinamarquês é importante, em números absolutos, e todos os seus automóveis foram importados. Nestas condições, afirmar que as importações da Dinamarca estão comprometidas conduziria a estabelecer a tese de que o artigo 95.º tem como objecto não apenas garantir a eliminação de qualquer efeito discriminatório ou protector dos impostos indirectos, mas também o de garantir que as importações atinjam o mais alto nível possível, tendo em conta o poder

de compra disponível nos diferentes Estados-membros. Isso significaria também que a «optimização» dos fluxos de mercadorias deveria prevalecer sobre quaisquer outras considerações, nomeadamente sobre as relativas à distribuição dos rendimentos ou à protecção do ambiente.

16. Se esta tese fosse exacta, as imposições internas não deveriam em parte alguma ultrapassar o custo marginal que o consumidor está ainda pronto a suportar sem renunciar à compra do bem desejado; no caso concreto, tratar-se-ia, conforme o rendimento das pessoas, do primeiro, do segundo ou do terceiro automóvel.

17. Mas se fosse possível deduzir do artigo 95.º do Tratado a obrigação de os Estados-membros nada fazerem que pudesse impedir as importações de atingirem o seu «ótimo económico», esta regra deveria igualmente ser válida perante uma produção nacional do mesmo bem.

18. Ora, no caso de existir uma produção nacional, o artigo 95.º proíbe unicamente que sejam tributados os bens importados de forma mais onerosa que os bens similares produzidos no país. Desde que o imposto não seja discriminatório, o seu nível não pode ser posto em causa. Acrescentemos que, se existisse na Dinamarca uma produção nacional de automóveis tributada às duas taxas actuais, as importações ainda seriam mais reduzidas, pois os consumidores teriam a alternativa de se abastecer nos fabricantes nacionais.

19. Tudo isto demonstra, em minha opinião, que os autores do Tratado não conceberam o artigo 95.º como instrumento destinado a garantir que as trocas de mercadorias sejam tão elevadas quanto possível.

20. Seja-me também permitido recordar que, no acórdão de 14 de Janeiro de 1981, *Chemical Farmaceutici/Daf* (140/79, Recueil, p. 1, 15), este Tribunal de Justiça admitiu expressamente uma taxa de tributação que impedia praticamente qualquer importação em Itália de álcool sintético proveniente de outros Estados-membros, baseando-se no facto de, através desta taxa, o Estado-membro prosseguir um objectivo de política económica compatível com as exigências do Tratado e de esta taxa ter um efeito económico equivalente no território nacional por constituir também um travão à criação de uma produção rentável do mesmo produto pela indústria italiana.

21. Além disso, no acórdão de 5 de Abril de 1990, *Comissão/Grecia* (132/88, Recueil, p. I-1567), o Tribunal de Justiça teve que se pronunciar sobre um sistema de tributação dos automóveis muito rigoroso⁴ que, nomeadamente, comportava um aumento muito grande do imposto um pouco acima do nível de cilindrada a partir da qual não existia produção nacional. O Tribunal de Justiça recusou-se a ver nesse sistema uma violação do artigo 95.º, uma vez que não se demonstrou que o mesmo tinha como efeito favorecer a venda de automóveis de fabrico nacional, ainda que impedisse praticamente a importação de automóveis de grande cilindrada fabricados nos outros Estados-membros.

22. Além disso, e sobretudo, o Tribunal declarou no mesmo acórdão que

«o artigo 95.º do Tratado não permite impugnar o carácter excessivo do nível de tributação que os Estados-membros possam estabelecer para determinados produtos com

4 — Automóvel de 1 000 cm³: 88 %; automóvel de 1 600 cm³: 166,4 %; automóvel de 1 800 cm³: 187,2 %; automóvel de 1 900 cm³: 288,8 %, automóvel de 2 632 cm³: 400 %.

base em considerações de política social» (n.º 17).

23. Este raciocínio parece-me igualmente aplicável ao caso em apreço, pois o imposto dinamarquês assemelha-se muito ao imposto helénico. Enquanto que o imposto helénico aumenta fortemente a partir de um certo nível de cilindrada do automóvel, o imposto dinamarquês passa de 105 para 180 % relativamente à parte do preço que excede 19 750 DKR. Portanto, é possível considerar que o mesmo prossegue um objectivo de distribuição dos rendimentos, isto é, um objectivo de política social, sobretudo se se considerar que na Dinamarca a segurança social é totalmente financiada pelos impostos.

24. Por estas razões, chego à conclusão de que o imposto de registo dinamarquês sobre os automóveis novos não é incompatível com o artigo 95.º do Tratado.

25. Nestas condições, considero que não há que atribuir demasiada importância ao n.º 3 do acórdão Stier, no qual o Tribunal de Justiça declarou que

«não se pode pressupor que exista perigo para a livre circulação das mercadorias no caso de a taxa de tributação se manter no enquadramento geral do sistema nacional de tributação de que o imposto controvertido faz parte integrante».

Em minha opinião, esta passagem significa que, em todos os casos em que um imposto não apresenta um nível sensivelmente mais elevado que os impostos que incidem sobre outros produtos do mesmo tipo (por exemplo, produtos alimentares, produtos de consumo duradouro), não se pode colocar o problema da sua compatibilidade com o ar-

tigo 95.º Só no caso de o imposto apresentar um nível nitidamente mais elevado do que qualquer outra imposição interna do mesmo Estado-membro é que se torna necessário sujeitá-lo a uma análise mais aprofundada, o que acabo de fazer a propósito do imposto de registo.

26. Aliás, a partir do acórdão Stier, o Tribunal de Justiça teve ocasião de se pronunciar várias vezes sobre sistemas de tributação diferenciada e estabelecer uma jurisprudência uniforme segundo a qual

«o direito comunitário, no estado actual da sua evolução, não restringe a liberdade de cada Estado-membro estabelecer um sistema de tributação diferenciada relativamente a certos produtos, em função de critérios objectivos. Tais diferenciações são compatíveis com o direito comunitário se prosseguirem objectivos de política económica compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e se as suas modalidades forem susceptíveis de evitar qualquer forma de discriminação directa ou indirecta, em relação a importações provenientes dos outros Estados-membros, ou de protecção em benefício de produções nacionais concorrentes (acórdão de 27 de Maio de 1981, Essevi e Salengo, processos apensos 142/80 e 143/80, Recueil, p. 1413). Além disso, não se poderá contestar que, no quadro dos regimes harmonizados de imposto sobre o valor acrescentado, os Estados-membros têm a faculdade de, nomeadamente, tributar mais fortemente certos bens de consumo considerados como produtos de luxo»⁵.

27. Além disso, o Tribunal de Justiça admitiu expressamente que os veículos automó-

5 — Acórdão de 15 de Março de 1983, Comissão/Itália (319/81, Recueil, p. 601, 620).

veis podem ser objecto de um sistema de tributação distinto, a acrescentar ao IVA. No seu acórdão de 13 de Julho de 1989, nos processos apenas 93/88, Wisselink, e 94/88, Abemij (Colect., p. 2671), o Tribunal de Justiça, com efeito, não criticou o «imposto extraordinário de consumo sobre os automóveis de turismo» que é cobrado nos Países Baixos além do IVA. Mesmo sendo este imposto consideravelmente menos elevado que o imposto dinamarquês, tem uma estrutura análoga a este (18 % até um valor de 10 000 HFL e 27,3 % em relação ao restante).

28. Finalmente, e sobretudo, no citado acórdão de 5 de Abril de 1990, Comissão/Grécia, o Tribunal de Justiça não pôs em causa o sistema de tributação que se aplica na Grécia aquando da compra e da importação de veículos automóveis. Estabelecido por uma lei específica, relativa apenas ao regime fiscal dos automóveis particulares, este sistema é inteiramente distinto dos outros sistemas helénicos de tributação indirecta. Faz incidir sobre os automóveis particulares impostos mais elevados do que os que incidem sobre os outros produtos de consumo duradouro. A maior parte das taxas deste sistema são, além disso, mais elevadas do que as do imposto de registo dinamarquês.

29. No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça recordou um princípio que tinha estabelecido pela primeira vez a propósito de um imposto cobrado anualmente (acórdão de 9 de Maio de 1985, Humblot, 112/84, Recueil, p. 1367), a saber, que,

«no estado actual do direito comunitário, os Estados-membros têm a liberdade de sujeitar produtos como os automóveis a um sistema de impostos cujo valor aumenta progressivamente em função de um critério objectivo, como a cilindrada, desde que, todavia, esse sistema de tributação não comporte

qualquer efeito discriminatório ou protector» (n.º 17 do acórdão de 5 de Abril de 1990).

Parece-me que o Tribunal de Justiça admitiu desta forma que a escala de tributação dos automóveis estava «aberta para cima», desde que estejam preenchidas as condições enunciadas. Ora, apesar de o imposto de registo dinamarquês não aumentar em função da cilindrada, mas sim em função do valor do produto, e apesar de apenas comportar dois níveis, não pode, contudo, haver dúvidas que o mesmo se baseia num critério objectivo. Por outro lado, como vimos desde o princípio, não tem qualquer efeito discriminatório ou protector.

30. Nestas condições, só posso propor ao Tribunal que julgue improcedente a acção na parte que se refere à tributação dos automóveis novos.

II — A tributação dos veículos usados

31. Em contrapartida, no que diz respeito à tributação dos veículos usados, partilho inteiramente a opinião da Comissão segundo a qual o Reino da Dinamarca viola o artigo 95.º do Tratado «pelo facto de o imposto de registo dos veículos usados importados ser, de forma geral, baseado num valor fixo superior ao valor real do veículo, o que tem como consequência que os veículos usados importados são tributados de forma mais onerosa que os veículos automóveis usados vendidos na Dinamarca após aí terem sido previamente matriculados».

32. É certo que o Governo dinamarquês tem provavelmente razão ao afirmar que,

em virtude do elevado montante do imposto que incide sobre os automóveis novos, o valor desses automóveis é amortizado de forma mais lenta no mercado dinamarquês do que nos países que têm um imposto sobre automóveis de montante menos elevado. Assim, não se poderá propriamente contestar que nos países em que os automóveis são onerados unicamente com o IVA de 12 ou de 14 %, a parte residual deste imposto no valor de um automóvel usado deixa praticamente de ter importância ao fim de dois ou três anos, enquanto que não é concebível que tal suceda na Dinamarca.

33. Mas não é menos verdade que os veículos comprados em novos na Dinamarca se desvalorizam, também eles, progressivamente e que a fixação do valor tributável dos veículos usados importados em 100 ou 90 % (se o veículo tem mais de seis meses) do preço inicial do veículo novo conduz a uma manifesta sobretributação dos referidos veículos, que tem como consequência que os mesmos suportam uma carga fiscal que é geralmente superior ao valor residual do imposto inicialmente pago aquando do registo do veículo em novo, isto é, à parte do imposto ainda incorporada no valor do veículo no mercado nacional de veículos usados.

34. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que,

«na aplicação do artigo 95.º do Tratado, há que tomar em consideração não apenas a taxa de tributação interna que incide directa ou indirectamente sobre os produtos nacionais importados, mas também a *matéria colectável* e as modalidades do referido imposto»⁶

6 — Ver acórdão de 22 de Março de 1977, Ianelli/Meroni, n.º 21 (74/76, Recueil, p. 557, 578).

e que

«existe violação do artigo 95.º, n.º 1, quando a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar é calculada de forma diferente e segundo modalidades diferentes, conduzindo, *mesmo que apenas em alguns casos*, a uma tributação superior do produto importado»⁷.

35. Além disso, para apreciar a compatibilidade de uma determinada carga fiscal com o segundo parágrafo do artigo 95.º é necessário verificar

«se esse encargo é ou não susceptível de influenciar o mercado em causa ao diminuir o consumo potencial dos produtos importados em proveito dos nacionais concorrentes»⁸.

Na aplicação desta disposição, não é todavia exigido que seja feita a prova estatística de um efeito protector, mas

«basta que se prove que um mecanismo fiscal determinado, tendo em conta as suas características próprias, é *susceptível* de implicar o efeito protector referido no Tratado»⁹.

36. Quanto ao argumento baseado na inaplicabilidade ao caso em apreço do acórdão de 21 de Maio de 1985, Schul II (47/84, Recueil, p. 1491), o mesmo não é susceptível

7 — Ver acórdão de 16 de Fevereiro de 1977, Schottle/Finanzamt Freudenstadt, n.º 20 (20/76, Recueil, p. 247, 260).

8 — Ver acórdão de 9 de Julho de 1987, Comissão/Bélgica, n.º 15 (356/85, Colect., p. 3299, 3325).

9 — Ver acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Reino Unido, n.º 10 (170/78, Recueil, p. 417, 433).

vel de pôr em causa a realidade do incumprimento. A Comissão não se baseou neste acórdão para considerar verificado este incumprimento. A Comissão referiu-se simplesmente ao método de cálculo que o Tribunal de Justiça preconizou naquele acórdão para calcular o montante do IVA pago no Estado-membro de exportação que ainda está incorporado no valor do produto no momento da sua importação num outro Estado-membro, com o objectivo de ilustrar a sobretributação que incide sobre os veículos usados importados na Dinamarca: como vimos, estes são, com efeito, tributados com base numa matéria colectável fixa e geralmente superior ao seu valor real. Em contrapartida, se se aplicasse a fórmula do acórdão Schul II, tomar-se-ia como ponto de referência a parte residual do imposto de registo ainda incorporada num automóvel usado dinamarquês. Esta seria equivalente ao montante do imposto pago quando do registo do veículo em novo, reduzido em proporção da percentagem de depreciação real do valor do automóvel.

37. São possíveis diversos métodos para aplicar este princípio. Assim, poder-se-ia, por exemplo, prever uma redução progressiva do valor fixo destes veículos ou mesmo desprezar completamente o valor do veículo e cobrar um imposto de registo calculado em números absolutos, com base no imposto residual que se considera estar ainda incluído no preço de um automóvel do mesmo tipo e da mesma idade posto à venda no mercado dinamarquês de automóveis usados.

38. Com efeito, considero que a Comissão tem razão ao considerar que existe verdadeiramente um tal mercado e que os automóveis usados importados e os automóveis usados comprados na Dinamarca constituem produtos similares ou concorrentes. É certo que mesmo os veículos usados que se podem

comprar na Dinamarca foram produzidos no estrangeiro e, portanto, em novos foram produtos importados. Mas uma vez importados e desalfandegados tornam-se produtos nacionais e, a partir de então, pelo menos potencialmente, fazem parte do mercado nacional dos automóveis usados.

39. A objecção do Governo dinamarquês, segundo a qual as efectivas relações de concorrência se verificariam entre os automóveis novos, sempre importados, e os automóveis usados importados não é, na minha opinião, convincente. O Governo afirma

«que, para poder manter o rendimento elevado do imposto de registo dos automóveis, é de uma importância fundamental que os impostos que incidem sobre os automóveis novos não fiquem comprometidos em virtude da importação de automóveis usados. O Governo dinamarquês deve, por esta razão, estar em condições de manter um sistema de cobrança dos impostos de registo de automóveis usados importados que, no plano económico, não comporte um incentivo — ao nível do imposto cobrado — para que sejam importados automóveis usados de preferência a comprá-los na Dinamarca. No caso contrário, a importação de automóveis novos será substituída em larga medida pela importação de automóveis usados» (n.º 6 da tréplica).

40. É certo que, se olharmos a situação desta maneira, existe uma relação de concorrência entre os automóveis novos e os automóveis usados importados. Mas, ao mesmo tempo, o Governo dinamarquês reconhece que o seu sistema de tributação tem como finalidade incitar os compradores potenciais de automóveis usados a comprarem

um automóvel que já circule na Dinamarca há algum tempo, em vez de importarem um automóvel usado comprado no estrangeiro.

O sistema de tributação exerce, portanto, um efeito protector em benefício do mercado dinamarquês dos veículos usados.

Conclusão

41. Com base no conjunto das considerações que antecedem, proponho que o Tribunal declare o seguinte:

- «1) O Reino da Dinamarca não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 95.º do Tratado ao utilizar como matéria colectável do imposto de registo de veículos usados importados um valor fixo, geralmente superior ao valor real do veículo, o que tem como consequência que estes veículos suportam um encargo fiscal que é geralmente superior ao valor residual do imposto ainda incorporado no valor de um veículo do mesmo tipo e da mesma idade, vendido na Dinamarca após aí ter sido matriculado em novo.
- 2) É negado provimento ao recurso quanto ao restante.
- 3) Cada parte suportará as suas próprias despesas.»