CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO LA PERGOLA
apresentadas em 20 de Março de 1997 *

1. Com as questões prejudiciais suscitadas pelo Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis, o Tribunal de Justiça é chamado a apreciar um aspecto importante da disciplina estabelecida em matéria de isenções fiscais aplicáveis à importação temporária de meios de transporte pela Directiva 83/182/CEE (a seguir «directiva») [1]. O problema submetido à apreciação do Tribunal de Justiça é o seguinte: pode o mesmo sujeito importar temporariamente para um Estado-Membro diferente daquele em que tem residência vários veículos automóveis para uso privado ou profissional com isenção de direitos? Juntamente com essa questão colocam-se outras relativas à compatibilidade entre o sistema de sanções previsto na legislação que transpôs a directiva para o ordenamento jurídico helénico e os princípios do direito comunitário [2].

2. O artigo 1.° da directiva fixa o âmbito de aplicação da norma estabelecendo que, no respeito de determinadas condições, os Estados-Membros concederão, aquando da importação temporária proveniente de um Estado-Membro de *veículos rodoviários a motor*, uma isenção dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos sobre consumos específicos bem como de qualquer outro imposto de consumo e dos impostos referidos no anexo da directiva.

3. O artigo 3.° prevê a concessão de isenção fiscal — por uma duração, contínua ou não, que não exceda seis meses em cada período de doze meses — na importação temporária de certos *meios de transporte* para uso particular. Essencialmente, as condições necessárias são três: em primeiro lugar, um particular que importa *meios de transporte* deve ter a sua residência normal num Estado-Membro diferente do Estado em que se verifica a importação temporária; em segundo lugar, o uso desses *meios* deve ser particular e, por conseguinte, não conexo com o exercício de uma actividade remunerada ou que tenha como objectivo o lucro; em terceiro lugar, os *meios de transporte* não podem ser objecto de cessão ou locação no Estado-Membro de importação temporária nem objecto de empréstimo a um residente nesse Estado [3].

* Língua original: italiano.

1 — Directiva 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).

2 — Acórdão de 2 de Agosto de 1993, Comissão/Grécia (C-9/92, Colect., p. I-4467). Mais em geral, parece oportuno recordar algumas das principais decisões nas quais o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar, directa ou indirectamente, problemas ligados ao regime de importação temporária com isenção de direitos: acórdãos 9 de Outubro de 1980, Carciati (823/79, Recueil, p. 2773); de 11 de Dezembro de 1984, Abbink (134/83, Recueil, p. 4097); de 3 de Outubro de 1985, Profant (249/84, Recueil, p. 3237); de 6 de Julho de 1988, Ledoux (127/86, Colect., p. 3741), e de 23 de Abril de 1991, Ryborg (C-297/89, Colect., p. I-1943).

3 — O artigo 4.°, que é a norma relevante no caso dos autos, tem por objecto a concessão de uma isenção aquando da importação temporária de *veículos de turismo para uso profissional*. Para este caso específico, são estabelecidas condições semelhantes, sob diversos aspectos, às previstas para a importação para uso particular: o particular importador deve ter a sua residência normal num Estado-Membro diferente daquele em que se verifica a importação temporária; não pode utilizar o *veículo* no interior do Estado-Membro de importação temporária para o transporte de pessoas mediante remuneração ou outros benefícios materiais, nem para transportes industriais ou comerciais de mercadorias, com ou sem remuneração; o *veículo de turismo* não pode ser objecto de cessão, locação ou empréstimo no *Estado-Membro de importação temporária*. O n.° 2 desta disposição prevê, além disso, que a duração contínua ou não da isenção para uso profissional será de seis meses para cada período de doze meses.

A directiva estabelece, finalmente, disposições para casos especiais de importação temporária [4] e para regimes especiais [5].

4. A matéria de facto da causa pode ser resumida da forma seguinte.

Siegfried Klattner (a seguir também designado «recorrente»), residente na Alemanha, permanece com regularidade na Grécia, onde possui uma segunda habitação.

Em 27 de Novembro de 1989, usufruindo da isenção fiscal prevista na legislação grega, importou temporariamente para a Grécia um veículo automóvel, que reexportou em 30 de Abril de 1990. Durante este período, S. Klattner regressara à Alemanha para se submeter a tratamento médico que necessitou na sequência de um acidente de automóvel sofrido na Jugoslávia. Terminada a convalescença, em 14 de Abril de 1990, voltou à Grécia ao volante de um segundo automóvel que foi reexportado, em 16 de Julho de 1991, no posto aduaneiro de Evzoni. No mesmo dia, todavia, S. Klattner dirigiu-se com o seu veículo ao posto aduaneiro de Doïrani para o reimportar e usufruir novamente da isenção fiscal no acto de importação.

5. Os controlos do passaporte (*rectius* dos passaportes) de S. Klattner então efectuados pela autoridade aduaneira helénica permitiram constatar duas infracções à legislação grega de transposição: o veículo em questão já tinha beneficiado de uma primeira isenção e tinha, por conseguinte, circulado por um período superior ao limite de quinze meses permitido pela legislação; no período entre 14 de Abril de 1990 e 30 de Abril de 1990, S. Klattner tinha feito circular no território grego dois veículos importados ao abrigo do mesmo regime de isenção fiscal.

6. A decisão do ministro das Finanças n.° D-1254/141, de 1 de Novembro de 1984 [6] (a seguir «decisão»), fixa, na realidade, a duração máxima de isenção em seis meses

4 — Os casos especiais são especificados no artigo 5.° Esta disposição prevê a concessão da isenção aquando da importação temporária de *veículos de turismo*: a) para uma duração ilimitada, no caso de utilização de um *veículo de turismo* matriculado no país de residência normal do utilizador no trajecto da sua residência para o local de trabalho da empresa no território de outro Estado-Membro e vice-versa; para um período, pelo contrário, limitado no caso de o utilizador ser um estudante e o *veículo de turismo* estar matriculado no Estado-Membro da sua residência normal, diferente daquele em que prossegue os seus próprios estudos.

5 — As disposições contidas no artigo 9.°, «Regimes especiais», reconhecem aos Estados-Membros a faculdade de manterem e/ou estabelecerem regimes mais liberais do que os previstos na directiva. Precisa-se, em particular, a faculdade de autorizar, a pedido do importador, a importação temporária por um período mais longo do que os referidos na legislação comunitária. O legislador teve, todavia, o cuidado de estabelecer um limite bem preciso a esse âmbito de discricionariedade reconhecido aos Estados-Membros: em nenhum caso (n.° 2) podem, com efeito, aplicar, nos termos da directiva, isenções fiscais no interior da Comunidade menos favoráveis do que as que concedem aos meios de transporte provenientes de um país terceiro.

6 — Esta decisão foi sucessivamente modificada pela Decisão n.° D 247/13, de 1 de Março de 1988, *FEK (Jornal Oficial da República Helénica 1951*, B/6 4 88).

(artigo 4.°, n.° 2) — consecutivo ou não — para um período de doze meses, prorrogáveis por nove meses suplementares (por conseguinte, no total de quinze meses) e estabelece (artigo 8.°, n.° 4) a proibição de uma pessoa que já obteve uma isenção fiscal importar, nos termos desse regime, um segundo meio de transporte.

7. Através de aviso de liquidação do director da alfândega de Doïrani, foi, por conseguinte, aplicada ao recorrente, nos termos das disposições legislativas nacionais, uma multa de 21 043 856 DR, a título de direitos aduaneiros, encargos e outras imposições, e de 29 430 DR, a título de imposto de circulação. No caso de infracções diferentes do mero atraso relativamente à data de reexportação, a legislação grega referida prevê, com efeito (artigo 10.°, n.° 7), uma sanção formada de duas componentes diferentes: a exigibilidade imediata dos direitos aduaneiros e dos encargos fiscais aplicáveis no momento da verificação da infracção (IVA, imposto sobre consumo específico, imposto de circulação); e uma taxa adicional do valor de 100% do montante assim calculado [7].

7 — Sob o ponto de vista da sanção, a decisão estabelece uma disciplina articulada que convém, para ser exaustivo, recordar. Assim (artigo 10.°, n.° 1), *no caso de a reexportação não ocorrer nos prazos prescritos*, estão previstas: a) uma taxa adicional fixa de 10 000 DR; b) uma taxa adicional que varia em relação com a cilindrada, calculada por cada dia de permanência do veículo automóvel no território grego para além da data-limite de reexportação; c) o imposto de circulação devido pelo mesmo período. *No caso de, no momento do pedido de isenção, terem sido fornecidas à administração fiscal informações falsas*, a decisão prevê (artigo 10.°, n.° 5) o pagamento da taxa adicional a que se referem as alínea a) e b) precedentes, calculadas por cada dia de permanência do veículo automóvel no território grego a partir do momento da sua importação. Finalmente (artigo 10.°, n.° 8), precisa-se que, no caso de infracções múltiplas, se deve proceder a uma cobrança cumulada das taxas adicionais.

8. S. Klattner recorreu para o tribunal de reenvio para obter a anulação do acto de liquidação, alegando, essencialmente, que a legislação grega que transpôs a directiva era contrária às normas da directiva na medida em que a) restringia a um único veículo por pessoa a possibilidade de obter isenção e b) impunha ao condutor sanções desproporcionadas relativamente às infracções que a este eram imputadas.

9. O órgão jurisdicional nacional, considerando pertinente as dúvidas de interpretação suscitadas pelo recorrente, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes quatro questões prejudiciais:

«1) Na importação temporária de determinados meios de transporte para uso particular no interior da Comunidade, na acepção do artigo 3.° da Directiva 83/182/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, a isenção é concedida apenas para um veículo de turismo ou para mais do que um? Esta directiva institui efectivamente uma diferença entre o número de veículos de turismo que é possível importar temporariamente com isenção, em função de estes se destinarem a uso particular ou a uso profissional?

2) A directiva em causa estabelece alguma obrigação concreta de as autoridades helénicas não limitarem legalmente a

importação temporária, paralela ou simultânea, com isenção de mais do que um veículo de turismo para uso particular pela mesma pessoa? É possível a invocação pelo administrado das disposições dos artigos 3.° e 9.° da directiva face à administração no tribunal nacional, alegando a incompatibilidade com esses artigos de uma disposição constante da lei?

3) É conforme à finalidade e ao disposto na directiva em causa, a previsão, pelo legislador nacional, de que, em caso de infracção de determinadas disposições (como a do artigo 8.°, n.° 4, que não autoriza a importação de um segundo meio de transporte pela mesma pessoa) da decisão ministerial que transpôs para o direito interno as disposições da directiva, são imediatamente devidos os direitos aduaneiros e restantes impostos, bem como um montante igual de taxa adicional, na medida em que se prove que se trata de importação temporária e não de importação definitiva de veículos de turismo?

4) É compatível com o princípio comunitário da proporcionalidade a imposição, referida na questão anterior, de uma taxa adicional igual a 100% do montante dos direitos aduaneiros e restantes impostos devidos, independentemente do tempo de permanência do segundo veículo de turismo na Grécia?»

Quanto à primeira questão

10. A primeira questão deve subdividir-se em duas subquestões.

Com a primeira, o órgão de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se a isenção fiscal pode ser concedida para a importação no mesmo período de vários veículos automóveis ou exclusivamente para um único; com a segunda, pelo contrário, pergunta-se se, sob este aspecto, a directiva faz alguma distinção entre os veículo importados com isenção para uso particular e as importadas para uso profissional.

Examinemos as questões pela ordem que foram colocadas ao Tribunal de Justiça.

11. Relativamente à primeira questão, as posições das partes estão bem definidas.

12. A República Helénica sustenta que o artigo 3.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção apenas pode ser concedida em relação a um único veículo. Isto por diversas razões.

Um primeiro argumento baseia-se na letra da directiva. O legislador terá utilizado a expressão meio de transporte para indicar, no plural, o conjunto de tais meios e, no singular, pelo contrário, para precisar de entre o conjunto de meios de transporte «qualquer categoria particular de veículos automóveis pertencentes a sujeitos destinatários de um regime especial» [8].

Em segundo lugar, o Governo helénico deduz que, se o legislador tivesse pretendido permitir a qualquer sujeito a importação de vários veículos, não teria limitado o número. Uma importação ilimitada de meios de transporte seria, de facto, incompatível com a utilização particular ou profissional, que constitui, como se viu, um pressuposto necessário da isenção.

O terceiro argumento, pelo contrário, baseia-se na finalidade da directiva. A mesma constitui uma fase do processo de harmonização dos regimes fiscais dos Estados-Membros e deveria ser necessariamente interpretada no sentido de reconhecer o direito de importação com isenção apenas dentro de limites bem precisos.

O Governo helénico alega finalmente a própria exigência da luta contra as fraudes fiscais. A directiva deveria ser entendida em estreita conexão com a necessidade, explicitamente reconhecida pelo Tribunal de Justiça, de as legislações nacionais conterem critérios objectivos e verificáveis adequados para evitar fraudes [9].

A dupla importação com isenção só poderia ser admitida em circunstâncias excepcionais.

13. O recorrente, ao qual se associa a Comissão, considera, pelo contrário, que o artigo 3.° reconhece o direito à isenção para mais de um veículo pertencente à mesma pessoa.

14. Também neste caso se recorre, em primeiro lugar, a uma argumentação de carácter literal. A disposição em apreciação utiliza, segundo essa interpretação, o plural para designar os meios de transporte que beneficiam da isenção [10]. Se o legislador tivesse pretendido limitar os bens que beneficiam da isenção, constaria nesse lugar uma disposição expressa nesse sentido, que, pelo contrário,

8 — Observações da República Helénica, pp. 17 e 18. Citam-se, respectivamente, o artigo 3.° («o particular que importa os *referidos bens*»), o artigo 5.°, n.° 1 («no acto de importação de *veículos de turismo*»), o artigo 4.° («o particular que importa o *veículo de turismo*»), e o artigo 5.°, n.° 1, alíneas a) e b) («no caso de utilização de um *veículo de turismo*»).

9 — Invoca o acórdão Abbink, já referido.

10 — O recorrente invoca a norma contida no artigo 3.°, alínea a), bb), na medida em que precisa que «o particular importador dos *bens referidos* deve... utilizar os *meios de transporte em causa* para seu uso particular».

nele não consta. Esta conclusão estaria em conformidade, por conseguinte, com os objectivos da directiva, destinada a assegurar a livre circulação de pessoas: liberdade que seria entravada pela restrição do número de viaturas susceptíveis de serem importadas com isenção [11].

Quanto ao argumento relativo à necessidade de evitar fraudes fiscais, a Comissão objecta que essa finalidade pode ser prosseguida por outras vias sem limitar indevidamente, como acontece no caso dos autos, o exercício da liberdade de circulação salvaguardada pela directiva.

Apreciação jurídica

15. Como resulta do seu primeiro «considerando», a directiva foi adoptada com o fim de eliminar os entraves à livre circulação dos residentes comunitários em todos os Estados-Membros, entraves que resultam dos regimes fiscais aplicáveis à importação temporária de certos meios de transporte para uso particular ou profissional, entre os quais figuram, sublinho, os veículos automóveis [12]. Resulta, por outro lado, de diversos actos da Comissão que o objectivo prosseguido pelo legislador era o de evitar duplas tributações e simplificar as formalidades aduaneiras na fronteira, de forma a evitar os obstáculos à livre circulação dos veículos de turismo e solucionar dessa forma um problema significativo para a mobilidade do cidadão no âmbito comunitário [13].

16. A directiva nada precisa relativamente à actividade que deve ser exercida a nível estatal para evitar as fraudes fiscais. Por isso, é oportuno recordar o que decidiu o Tribunal de Justiça no acórdão de 2 de Agosto de 1993, Comissão/Grécia, já referido: os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar medidas de controlo [14]. Na sua proposta de alteração da Directiva 89/182, a Comissão, por outro lado, admitiu expressamente que, tendo em conta o facto de que ainda subsistem níveis de incidência fiscal sobre os veículos automóveis profundamente diferentes de uns Estados-Membros para outros, se

11 — Para sustentar esta tese, o recorrente cita alguns exemplos de entraves à livre circulação que resultariam do reconhecimento do limite quantitativo à importação, no caso de um automóvel imobilizado na sequência de um acidente rodoviário ou no caso de um agregado familiar no qual haja vários utentes de automóvel.

12 — A proposta da Comissão de 24 de Outubro de 1995, Doc. COM(75) 527 final, reconhecia a necessidade de disciplinar a importação de veículos automóveis no mercado interno em razão da inadequação à realidade económica comunitária das disposições das convenções internacionais nessa matéria: a Convenção de Nova Iorque de 4 de Junho de 1954 e a relativa ao regime fiscal dos veículos automóveis particulares em circulação internacional, concluída em Genebra em 18 de Maio de 1956. Os textos das convenções constam do *Recueil des traités de l'ONU*, respectivamente no volume 282, p. 249 e volume 339, p. 3. Para uma análise do conteúdo, das convenções, v. o acórdão Carciati, já referido, ponto B, alínea a) (Recueil 1980, em particular p. 2775).

13 — Proposta da Comissão de 24 de Outubro de 1975, já referida, ponto 1; v. também a comunicação da Comissão de 28 de Julho de 1989 relativa à importação temporária de um veículo ligeiro, para uso profissional e privado, Doc. COM(89) 359 final, n.° 1.

14 — Acórdão de 2 de Agosto de 1993, Comissão/Grécia, já referido, n.° 38; v. também o acórdão Carciati, já referido, n.° 9.

justificam determinada restrições [15]. Por outro lado, a mesma Comissão, numa comunicação nessa matéria, reconheceu a existência de um processo evolutivo no seio da Comunidade, no sentido de permitir ao cidadão europeu o máximo de liberdade de movimento, mas não deixou de acrescentar que esse nível de liberdade deve ser «compatível» com a exigência de lutar contra a fraude fiscal [16].

17. O problema é precisamente determinar se a regulamentação helénica com a qual se limita o benefício da isenção fiscal a um único veículo automóvel — que pode e deve integrar-se na noção *lato sensu* de medida de luta contra a fraude — é ou não compatível com a finalidade da directiva e com os princípios do Tratado em matéria de livre circulação das pessoas [17].

18. Ora, parece-me que a questão em análise não pode ser resolvida com base no teor literal da directiva. Os termos utilizados pelo legislador prestam-se indiferentemente à interpretação defendida pela República Helénica e à interpretação oposta que fazem a Comissão e S. Klattner. Não encontro argumentos importantes para preferir uma posição em vez da outra. Quer nos documentos preparatórios quer na proposta apresentada pela Comissão para alteração da directiva não se manifesta claramente a intenção de limitar o direito a isenção a um único veículo, mesmo quando o termo para designar o meio de transporte é colocado no singular [18].

19. Os acórdãos acima citados demonstram que a resposta deve, por conseguinte, encontrar-se noutro lado. O interesse comunitário prosseguido pela directiva é favorecer a livre circulação dos residentes e deve ser apreciado *em relação* ao interesse, igualmente legítimo, do Estado-Membro que pretende, pelo contrário, prevenir as fraudes fiscais

15 — Documento COM(87) 14 final, de 2 de Janeiro de 1987, que contém a proposta de alteração da Directiva 83/182, n.° 1; v. também o COM(89) 359 final, já referido, n.° 1.

16 — Doc. COM (89)359 final, já referido, n.° 1.

17 — V. também, ainda que se refira directamente ao regime em vigor no âmbito da Sexta 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 F1 p. 54) — a Directiva 83/182 ainda não tinha sido adoptada —, o acórdão Ledoux, já referido, no qual se esclarece que os Estados-Membros, ao introduzirem condições para isenção do IVA dos veículos submetidos ao regime aduaneiro de importação temporária, «devem ter em conta, por um lado, os objectivos de harmonização efectiva do IVA que são... o prosseguimento da liberalização efectiva de circulação das pessoas e dos bens... e, por outro lado, o objectivo da prevenção das fraudes, evasões ou abusos no caso de admissão temporária» (n.° 10).

18 — V., neste sentido, a título de simples exemplo, a referida comunicação da Comissão, na qual (pp. 4 a 6) se faz referência exclusiva ao singular (tal como no próprio título da convenção): assim os membros da família do importador podem utilizar *«o veículo»*, o estudante tem o direito durante a duração dos seus estudos à isenção temporária para *«o seu veículo»*; se *«o seu veículo»* estiver imobilizado durante a permanência no estrangeiro, o residente de um Estado-Membro pode utilizar, durante o período de reparação, um veículo de turismo matriculado noutro Estado-Membro. Por outro lado, é oportuno assinalar que essa imprecisão se reflecte na redacção das normas nacionais de transposição, formuladas com referência estrita às prescrições da directiva comunitária. V., por exemplo, o European Comunities (Exemption from Import charges of certains vehicles etc., temporarily imported) Regulations da Irlanda de 1983 (SIN. 422 de 1983, artigo 4.° (i) e 5.° (i); o Decreto-Lei português n.° 129/90 (*Diário da República* n.° 90 de 18 de Abril de 1990, artigos 2.° e 4.°). Quanto a uma limitação específica, v. a disposição normativa francesa de transposição. O decreto de 30 de Dezembro de 1983, «Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'outres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents» (JORF de 18 de Janeiro de 1985, p. 634), dispõe, na realidade (artigo 5.°, n.° 1), a limitação do benefício a um único veículo prevendo todavia a possibilidade de depósito de uma caução no caso de serem importados vários veículos.

eventualmente ligadas à importação com isenção. Como se conciliam os dois interesses em jogo?

20. Ao proceder a essa averiguação, temos em conta o primeiro considerando da directiva. Quero dizer que o direito de importação com isenção se estabelece em razão do pleno desenvolvimento de liberdade de circulação e que pode efectivar-se até onde o interesse que o justifica é prosseguido concretamente pela normativa comunitária. Não, certamente, para além desse limite.

21. A disciplina grega coloca-se, todavia, efectivamente contra as disposições da directiva, que caracteriza com suficiente precisão o direito a isenção na mesma previsto. O direito à importação com isenção é, na realidade, reconhecido não no sentido absoluto, mas relativo: o mesmo direito é *condicionado,* além dos requisitos acima referidos, *à utilização* particular ou profissional do veículo automóvel.

A norma determina o âmbito de aplicação da disposição com base no destino funcional do veículo. A Comissão precisou, na proposta de directiva, que a importação com isenção seria permitida *desde que* o veículo não fosse destinado a outro uso senão a utilização particular [19]. Parece-me que isto significa que se estabeleceu *ab initio* uma estreita correlação entre o reconhecimento do direito de importação e a utilização do veículo importado.

22. Esta questão é importante. A livre circulação das pessoas é o interesse que a norma em apreciação prossegue e merece ser tutelada até onde é efectivamente exercida.

23. Este entendimento da norma é o que corresponde à finalidade prosseguida pelo legislador comunitário. A diferente interpretação alternativa feita pela República Helénica — que podemos definir como *one man, one car,* — ignora, a meu ver, a flexibilidade necessária para assegurar o desenvolvimento da liberdade fundamental protegida pelo direito comunitário.

24. Isto dito, resta averiguar um importante aspecto do caso concreto para testar o fundamento das conclusões a que acima se chegou. O Governo helénico precisou durante a audiência que a disciplina legal deste país não está ligada «de forma alguma» ao direito de propriedade sobre o meio de transporte em causa e, assim, se aplica relativamente a *qualquer pessoa* que — legitimamente, entenda-se — importa temporariamente para o território grego um veículo automóvel.

19 — Doc. COM(75) 527 final, já referido, p. 2.

25. A precisão é oportuna. A importação com isenção não está ligada ao *statu* de proprietário do veículo automóvel e, por esta via, o exercício da liberdade de circulação não é indevidamente limitado. O facto é, todavia, que outros importantes aspectos da liberdade de circulação permanecem injustificadamente limitados. O exemplo de S. Klattner é, a esse propósito, paradigmático. Este, após ter reentrado na Alemanha para se submeter a assistência médica de que necessitava na sequência do acidente sofrido na Jugoslávia, pretendeu regressar à Grécia ao volante do seu segundo automóvel. Ora, essa opção, que me parece desenvolver-se claramente no âmbito daquilo que legitimamente é reconhecido ao particular residente pela ordem jurídica, tornou-se, em consequência da disposição legal estabelecida pela legislação helénica, um comportamento proibido e punido com uma sanção.

26. Contudo, mesmo deixando de parte casos limites como o de S. Klattner, nos quais se podem verificar, em meu entender, os limites de um caso de força maior, as consequências, digamos de natureza prática, a que conduz a interpretação perfilhada pelo Governo helénico não podem ser compartilhadas. Pense-se na situação extremamente inconfortável em que poderiam encontrar-se os residentes comunitários obrigados a voltar ao seu país com outro meio de transporte, diferente do que importaram previamente, se por consequência lhes for vedada a entrada com este outro veículo automóvel no país em que residem durante a estada. Pense-se ainda na situação dos trabalhadores fronteiriços a que se refere o artigo 5.° da directiva, se um dos veículos automóveis que lhe pertencem for imobilizado por um acidente ou por uma avaria mecânica. Além disso, mesmo se os regimes nacionais estabelecessem uma excepção para as situações excepcionais, sempre se verificaria que a obtenção de uma isenção específica seria de qualquer modo acompanhada de formalidades burocráticas que a directiva, como se pode ler no texto de acompanhamento acima referido, pretendeu evitar.

27. Concluindo com uma observação de carácter mais geral: a proibição imposta pela legislação grega parece-me tanto mais injustificada quanto a propriedade de vários meios de transporte se tornou, na Europa de hoje, um hábito — se deve ser encorajado ou não é outra questão — de muitos dos residentes comunitários. Considero, em resumo, que a liberdade protegida pela directiva, ou seja, circular livremente, também inclui a faculdade de utilizar eventualmente vários veículos automóveis de que o interessado seja proprietário [20].

28. Por outro lado, não considero que a disposição legislativa grega se justifique pela necessidade de limitar ou prevenir o fenómeno da fraude fiscal. Ora, como esclareceram amplamente os acórdãos já referidos, os Estados-Membros mantêm a competência para reprimir as fraudes fiscais, mas devem exercê-la de forma compatível com a exigência de assegurarem o pleno desenvolvimento da liberdade reconhecida no Tratado. Nele

20 — Por outro lado, pode observar-se na realidade quotidiana que os veículos automóveis podem ter características diferentes e ser, por conseguinte, utilizados com fins diversos. Pense-se, por exemplo, em veículos automóveis do tipo *Jeeps* e do tipo *Spider* cuja utilização — pelo menos em geral, se se atentar o surpreendente aumento, nos últimos anos, de *jeeps* com nomes inquietantes no panorama urbano — tem diversos destinos possíveis. Em muitos casos, em suma, os veículos automóveis devem considerar-se, em termos económicos, bens que não se substituem uns aos outros.

há instrumentos que permitem controlar o número de veículos automóveis importados e que não ofendem o princípio da livre circulação dos residentes e, por isso, são preferíveis ao utilizado pelo ordenamento grego. Um possível exemplo, do qual o Tribunal de Justiça reconheceu a plena legitimidade, é a aposição de um carimbo no passaporte do utilizador do veículo automóvel [21]. É um instrumento que pode considerar-se eficaz: em última instância, foi mesmo um controlo desse género que permitiu determinar o alegado comportamento ilícito de S. Klattner.

29. Finalmente, a directiva impõe proibições claras a quem importa o veículo, seja a título particular ou profissional, proibições que limitam sensivelmente a possibilidade de utilizar instrumentos jurídicos para realizar fraudes fiscais. O efectivo respeito desses preceitos pode satisfazer a exigência prosseguida neste caso pelo Governo grego. Neste sentido abona o acórdão Carciati — que, por outro lado, fazia referência expressa à norma da Directiva 83/137, então na fase de simples proposta. O Tribunal de Justiça, com efeito, precisou nessa oportunidade que esta série de proibições constituía «um meio eficaz para prevenir as fraudes fiscais e para assegurar que os impostos sejam pagos no país de destino dos bens» [22].

30. Dada assim a resposta à primeira parte da questão, passo a analisar a segunda. A directiva distingue, sob o ponto de vista do número de automóveis admitidos em regime de isenção, entre automóveis destinados a uso particular e os outros, pelo contrário, destinados a uso profissional?

31. A este respeito, bastam, a meu ver, poucas observações. Entre as normas contidas no artigo 3.° e no artigo 4.° há uma correspondência substancial em termos de finalidade, requisitos e estrutura.

Com as disposições contidas no artigo 4.° quis-se atribuir o direito a isenção a quem use o veículo automóvel próprio no âmbito da sua vida profissional, como na norma contida no artigo 3.° a quem utilize o veículo para uso particular. O interesse protegido é, portanto, o da livre circulação das pessoas, e é sempre o mesmo, só que é considerado na óptica específica da livre circulação dos trabalhadores. Em segundo lugar, os requisitos de residência estabelecidos pela legislação para obter a isenção são os mesmos. Finalmente, são também semelhantes as limitações quanto à utilização do veículo — ilegalidade da cessão, locação ou empréstimo a residentes no Estado de importação — que a direc-

21 — V. acórdão de 2 de Agosto de 1993, Comissão/Grécia, já referido, n.os 37 e 39.

22 — Acórdão Carciati, já referido, n.° 10.

tiva impõe ao importador para finalidade profissional [23].

Posto isto, a solução perfilhada relativamente aos veículos automóveis destinados a uso particular não pode deixar de ser válida também para os outros, destinados a uso profissional.

33. Não me parece necessário deter-me sobre o primeiro aspecto, que considero inteiramente absorvido pelas conclusões precedentemente expostas relativamente ao conteúdo normativo da directiva. Não posso deixar de repetir que a normativa comunitária em análise proíbe que o direito de importação com isenção por parte da mesma pessoa seja limitado a um único veículo.

Quanto à segunda questão

32. Também a segunda questão do órgão jurisdicional nacional de Salónica apresenta dois aspectos distintos.

Em primeiro lugar, pede-se ao Tribunal de Justiça que decida se a directiva instituiu uma obrigação específica para as autoridades helénicas de não limitarem o número de veículos automóveis susceptíveis de serem importados com isenção.

Em segundo lugar, o órgão jurisdicional *a quo* interroga o Tribunal de Justiça relativamente ao efeito directo das normas contidas nos artigos 3.° e 9.° da directiva.

34. Também a segunda parte da questão não suscita, em minha opinião, problemas particulares [24]. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça no que respeita ao efeito directo, uma norma contida numa directiva pode ser directamente invocada pelos particulares sempre que, do ponto de vista do seu conteúdo, seja suficientemente claro, preciso e incondicional [25].

Ora, o artigo 3.° da directiva configura um direito verdadeiro e próprio a obter a isenção. O disposto na norma comunitária é claro, preciso e incondicional e, por isso, directamente invocável pelos particulares que satisfaçam os requisitos prescritos.

23 — Vendo bem, como precisa a Comissão, as limitações ao uso do veículo automóvel são mais restritivas no que respeita aos veículos importados para uso profissional. Diferentemente do que acontece com os destinados a uso privado, com efeito, estes não podem ser emprestados a sujeitos não residentes; v. os artigos 3.°, alínea b): «nem objecto de empréstimo a um residente neste Estado», e 4.°, alínea b): «o veículo... não pode ser objecto de... empréstimo no Estado-Membro de importação».

24 — Todas as partes estão de acordo em considerar a aplicabilidade directa da norma contida no artigo 3.° da directiva. A Comissão, ao contrário das outras partes, não reconhece a aplicabilidade directa do artigo 9.°, n.° 1, na medida em que esse artigo reconhece aos Estados-Membros um poder de apreciação.

25 — Acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.° 25).

35. Uma análise parcialmente diferente — concordo também neste caso com a Comissão — deve ser feita relativamente à norma do artigo 9.° O n.° 1 desse artigo prevê, na realidade, três possibilidades na actuação dos Estados-Membros: «manter e/ou estabelecer regimes mais liberais do que os previstos na presente directiva»; «autorizar... a importação temporária por um período mais longo», «autorizar um residente do Estado-Membro de importação a sublocar os veículos... tendo em vista a sua reexportação». Essas faculdades são expressamente reconhecidas aos Estados-Membros e não constam do texto da directiva direitos que os particulares possam invocar directamente. A situação jurídica destes últimos é, digamos, uma expectativa que só poderá ser transformada em direito quando o Estado-Membro a tenha reconhecido como tal nas disposições de transposição da citada.

36. Diferente é o caso da norma contida no artigo 9.°, n.° 2, que consiste numa expressa proibição de os Estados-Membros aplicarem isenções fiscais menos favoráveis do que as concederiam a meios de transportes procedentes de um país terceiro. Esta última disposição deve, na realidade, considerar-se de aplicação directa na acepção da jurisprudência acima recordada.

Quanto às terceira e quarta questões

37. Com as duas questões restantes, o órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça quanto à legalidade do regime previsto no artigo 10.°, n.° 7, da legislação grega de sancionar infracções diferentes do atraso na reexportação do veículo relativamente à data-limite. Os aspectos que são especificamente mais relevantes são: a) a compatibilidade dos elementos individuais que compõem a sanção pecuniária e b) a equiparação entre o regime de importação temporária e o da importação definitiva que deriva do sistema sancionatório previsto; c) a compatibilidade entre a taxa adicional de 100% prevista pela norma e o princípio da proporcionalidade tal como está estabelecido no ordenamento comunitário. Vendo bem, com as questões b) e c) o Tribunal de Justiça é chamado a avaliar a razoabilidade da norma sancionatória, na medida em que esta equipara situações diferentes, como uma importação temporária ilegal e uma importação definitiva e, em termos mais gerais, a sua adequação relativamente à infracção cometida.

38. Antes de apreciar o mérito da questão convém recordar, por um lado, os princípios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça em matéria sancionatória e, por outro lado, os elementos de que se compõe a sanção administrativa prevista no artigo 10.°, n.° 7, da legislação helénica.

39. Antes de mais, como o Tribunal de Justiça já recordou, «na falta de harmonização da legislação comunitária no domínio das infracções aduaneiras, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que lhe parecem adequadas» [26]. O regime sancionatório em matéria fiscal cabe, por conse-

26 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Comissão/Grécia (C 210/91, Colect., p. I 6735, n.° 19).

guinte, *dentro de certos limites,* na competência dos Estados-Membros [27]. Essa competência foi, por outro lado, reconhecida na matéria específica em apreciação no acórdão Carciati, no qual se esclareceu que «os Estados-Membros conservam... um amplo poder de intervenção em matéria de importação temporária, no objectivo de impedirem as fraudes fiscais» [28].

Ora, os *limites* a que se refere a jurisprudência resultam de diversos acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça relativamente ao âmbito em que pode e deve desenvolver-se a capacidade punitiva reconhecida aos Estados-Membros [29]. No exercício desse poder, precisou o Tribunal de Justiça, os Estados-Membros devem não apenas respeitar o princípio da igualdade de tratamento entre as violações da legislação comunitária e as de normas nacionais equivalentes, mas também não podem prever qualquer sanção que não tenha carácter efectivo, proporcionado e dissuasivo e crie obstáculos às liberdades contempladas no Tratado, em particular à da livre circulação das pessoas [30]: as sanções devem ser apropriadas e necessárias para atingir o objectivo procurado [31].

40. A norma sancionatória em análise, como foi esclarecido na audiência, relaciona-se com o disposto no artigo 8.°, e, mais precisamente, com todas as disposições desse artigo, com excepção das contidas no n.° 1 que prescreve a obrigação de reexportar o veículo até à data do termo do período de isenção.

Da violação dessas disposições derivam duas consequências. A primeira é a imediata exigibilidade dos direitos aduaneiros e outros encargos fiscais devidos; a segunda é uma taxa adicional de 100%, calculada sobre o montante total desses direitos e encargos. Ora, entre as duas consequências jurídicas da violação do preceito há uma diferença qualitativa: a primeira configura-se como uma sanção repristinatória (ou compensatória, destinada, como é, a reconstituir uma situação de legalidade material através da restauração de um interesse — neste caso, o do Estado às receitas fiscais — lesado pelo comportamento do sujeito; a segunda, pelo contrário, tem a natureza de sanção administrativa em sentido estrito: uma sanção, por consequência, apenas punitiva, se se quiser, uma vez que não se destina a conservar ou repristinar interesses substanciais lesados pela infracção [32]. Esta segunda sanção, mais especificamente, deve ser reconduzida à categorias das sanções proporcionais. O legislador fixou, na realidade, um multiplicador (100%), permitindo, por conseguinte, que a base sobre a qual o cálculo deve ser efectu-

27 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1988, Drexl (299/86, Colect., p. 1213, n.° 17).

28 — Acórdão Carciati, já referido, n.° 9.

29 — Acórdãos de 11 de Novembro de 1981, Casati (203/80, Recueil, p. 2595, n.° 27), e de 31 de Janeiro de 1984, Luisi e Carbone (286/82 e 26/83, Recueil, p. 377).

30 — Acórdãos de 2 de Outubro de 1991, Vandevenne e o. (C-7/90, Colect., p. I-4371), Drexl, já referido, n.° 18, e de 12 de Dezembro de 1989, Messner (C-265/88, Colect., p. 4209, n.° 14).

31 — V., em último lugar, o acórdão de 23 de Janeiro de 1997, Pastoors (C-29/95, Colect., p. I-285, n.° 24). Também sob este ponto de vista considero necessário recordar que, segundo as indicações da Comissão contidas no Doc. COM(87) final, já referido, o artigo 11.°, n.° 3, deveria ter sido modificado com a introdução de uma referência específica à exigência de que as sanções previstas a nível nacional fossem conformes com o princípio da proporcionalidade. Trata-se de uma referência que a própria Comissão relacionava com o que havia sido decidido no acórdão Carciati; v. pp. 10, 11 e 14 do referido documento.

32 — Uma «pena em sentido técnico», por conseguinte, segundo a definição de Zanobini, v. *Le sanzioni amministrative,* Torino, 1924, p. 2.

ado seja estabelecida segundo as circunstâncias concretas do caso [33].

Quanto à apreciação dos elementos individuais

41. O artigo 10.°, n.° 7, conforme foi afirmado na audiência, constitui a norma com base na qual a administração grega adoptou o procedimento relativamente a S. Klattner. Essa norma prevê claramente os elementos individuais que compõem a sanção e nela inclui os direitos aduaneiros. Ora, todavia, só os meios de transporte de origem extracomunitária estão sujeitos ao pagamento de direitos aduaneiros no acto da respectiva importação para o território grego. Os de origem comunitária estão, pelo contrário, excluídos dessa imposição, por força da previsão expressa do artigo 9.°, n.° 1, do Tratado. Por outro lado, como justamente observa a Comissão, para os meios de transporte de origem extracomunitária consente-se uma disciplina derrogatória para os casos de importação temporatória, em conformidade com as convenções internacionais nessa matéria [34].

42. O preceito em que se baseia a sanção prevista no caso em análise confronta-se, por conseguinte, com uma proibição inívoca do direito comunitário. Os veículos automóveis de origem comunitária não estão, de facto, sujeitos ao pagamento de direitos aduaneiros. A sanção calculada sobre esses direitos é por conseguinte ilegal [35], e pouco importa saber se a sua incidência quantitativa, como observou o representante do Governo grego na audiência, é menor, quanto à sua importância, do que a de todos os outros elementos sancionatórios.

Quanto à equiparação entre importação temporária e importação definitiva

43. O segundo problema a analisar diz respeito à legalidade da equiparação material entre importação temporária e importação definitiva, feita pela norma em apreciação. As sanções previstas no artigo 10.°, n.° 7, tornam, na realidade, automaticamente exigíveis os elementos de fiscalidade objecto de isenção nos termos do artigo 1.° da directiva, ou seja, o imposto sobre o valor acrescentado, o imposto de circulação e os impostos sobre o consumo. O resultado disso é que, em substância, e para efeitos de sanção, a infracção que consiste na importação tempo-

33 — Podem, na verdade, reconhecer-se, para além das proporcionais, os tipos de sanções administrativas graduadas entre o mínimo e o máximo e as sanções pecuniárias fixas. Para uma construção dogmática do instituto, v. Paliero, C. E., Travi, A.: *Sanzioni amministrative* in *EdD*, Milano, p. 345

34 — V. Regulamento (CEE) n.° 1855/89 do Conselho, de 14 de Junho de 1989, relativo à admissão temporária de meios de transporte (JO L 186, p. 8).

35 — Por outro lado, a esta conclusão se chega também, em minha opinião, tendo em conta a função parcialmente compensatória que deve ser reconhecida à norma sancionatória. Não me parece legítimo conseguir, através do mecanismo de reacção do ordenamento jurídico a um comportamento ilícito, impor o pagamento desses direitos sobre estes veículos. Pode argumentar-se neste sentido a partir do acórdão Watson e Belmann, no qual uma medida de expulsão de sujeitos tutelados pelo direito comunitário foi considerada contrária à disciplina comunitária «dado que tal medida constitui a negação do próprio direito atribuído e garantido pelo Tratado» (acórdão de 7 de Julho de 1976, 118/75, Colect., p. 465, n.os 20 e 21).

rária ilegal — por motivos diferentes do mero atraso na reexportação — é equiparada a uma importação definitiva.

Responde essa equiparação aos critérios de razoabilidade que devem guiar a autoridade nacional na escolha dos elementos sancionatórios e na apreciação da correspondente adequação à infracção cometida?

44. A República Helénica, considerando que a determinação das infracções e a escolha das sanções correlativas está dentro da competência exclusiva dos Estados-Membros, não considera necessário fazer uma diferenciação substancial entre o regime sancionatório previsto para as infracções à disciplina respeitante à importação a título temporário e aquele que, pelo contrário, é previsto para as importações a título definitivo.

45. Segundo S. Klattner, equiparar neste caso a importação temporária e a definitiva implicaria uma dupla imposição substancial, primeiro no país de origem do veículo e posteriormente na Grécia.

46. Em minha opinião, a equiparação só será legítima no caso de a infracção ao regime da importação temporária ser tão grave e manifesta que o sujeito interessado pretendia, pelo contrário, importar o veículo automóvel a título definitivo. Nesse caso, tratar-se do mesmo modo a importação definitiva e a importação temporária responde ao critério de adequação da sanção: a componente compensatória será, na realidade, apta para reconstituir o interesse da administração lesado; a taxa adicional, pelo contrário, referir-se-á ao objectivo de dissuasão, atento o carácter mais acentuadamente punitivo que lhe é próprio.

47. O caso a que me referi é, todavia, evidentemente, um caso limite. Em princípio, a equiparação em análise não é sustentável. Em abono dessa conclusão está a própria jurisprudência do Tribunal de Justiça. O acórdão proferido, em último lugar, no caso Skanavi e Chryssanthakopoulos precisou, na realidade, que «a equiparação da pessoa que não procedeu à troca da carta de condução à pessoa que conduz sem carta, o que implica a aplicação de sanções penais, mesmo de natureza pecuniária, ... seria igualmente desproporcionada relativamente à gravidade da infracção, atendendo às consequência que daí resultam» [36].

48. Ora, a legislação grega incorre na desproporção, censurada pelo Tribunal Justiça, precisamente na medida em que sanciona como importação definitiva os casos em que o carácter temporário da importação não pode ser posto em causa, adoptando o mesmo regime para situações que não são comparáveis entre si [37].

36 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-193/94, Colect., p. I-929, n.° 37)

37 — Acórdão Drexl, já referido.

49. Por outro lado, o Tribunal de Justiça já esclareceu, no acórdão Ledoux, que a importação se deve qualificar como temporária quando, com base nos elementos de facto, se pode concluir que o bem em causa será posteriormente reexportado e que não há intuitos fraudulentos [38]. No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça considerou, no acórdão Profant, que se deve fazer depender a qualificação da importação como definitiva ou temporária da residência do sujeito interessado, reconhecendo-a como definitiva no caso de este último se estabelecer no Estado-Membro hóspede de modo a manifestar a vontade de não regressar ao Estado de origem [39]. Ademais, na alteração ao conteúdo da directiva proposta pela Comissão consta a introdução dum novo artigo 11.° (n.° 1), segundo o qual os Estados-Membros não poderiam, para efeitos de sanção, considerar importações temporárias irregulares como definitivas: em qualquer caso, deveria ser garantida ao cidadão a possibilidade de defender a sua própria actuação de boa-fé [40].

Em conclusão, quer da jurisprudência quer da proposta de modificação da directiva resulta claramente provado que não se pode equiparar um tipo de importação ao outro, segundo um critério de automativo rígido como é o previsto na legislação grega. O legislador nacional deverá permitir que se atenda, caso a caso, à efectiva intenção do importador.

38 — Acórdão Ledoux, já referido, n.° 15.

39 — Acórdão Profant, já referido, n.° 27.

40 — V. documento da Comissão COM(87) 14 final, já referido, pp. 10 e 16.

Quanto ao princípio da proporcionalidade

50. Chegamos assim à quarta questão colocada pelo órgão jurisdicional de Salónica: o Tribunal de Justiça é chamado a decidir se a taxa adicional global de 100%, estabelecida no artigo 10.°, n.° 7, da decisão, é conforme com o princípio da proporcionalidade.

51. As apreciações das partes são discordantes não só nas conclusões, mas também nos argumentos jurídicos em seu apoio.

Segundo o Governo helénico, a obrigação de pagar uma taxa adicional de valor equivalente aos direitos aduaneiros e aos outros encargos fiscais aplicáveis no caso de infracção à legislação nacional relativa à importação, com isenção, de meios de transporte, independentemente da duração da importação do meio de transporte em questão, não viola o princípio da proporcionalidade. A sanção, afirma, tem a mesma natureza da infracção que se destina a reprimir e é necessária para garantir o funcionamento normal do mercado e prevenir os riscos de fraude.

O recorrente, pelo contrário, argumenta que a taxa adicional que lhe foi imposta, em virtude de uma ligeira ultrapassagem do termo do período de isenção (dezasseis dias), equivaleria à aplicada aos casos de contrabando e

seria, por consequência, desproporcionada relativamente à infracção cometida [41].

52. O ponto de vista da Comissão é radicalmente diferente. Uma taxa adicional de 100%, diz a Comissão, não é *in se* contrária ao princípio da proporcionalidade. Torna-se, todavia, contrária, se a modalidade de cálculo da sanção — neste caso, o coeficiente de multiplicação aplicado sobre a base tributável — comporta um tratamento diferenciado entre os veículos automóveis importados e os do mercado nacional. E é isso que se verifica no caso concreto. A taxa aplicada aos veículos automóveis gregos usados e aos estrangeiros são, de facto, sensivelmente diferentes. Por conseguinte, a incidência da taxa adicional prevista pela legislação grega é fortemente diferenciada segundo o tipo de veículos automóveis. Além de que uma taxa adicional de 100%, no caso de a incidência fiscal já ser elevada, significa objectivamente — e o caso dos autos é testemunha disso — o confisco do veículo: solução esta em clara violação da doutrina estabelecida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Drexl [42].

Apreciação jurídica

53. Antes de abordar o mérito da questão, recordo que o problema exposto pela Comissão está actualmente submetido à apreciação do Tribunal de Justiça noutro processo (processo C-375/95) [43], relativo à pretensa discriminação no tratamento fiscal dos veículos automóveis usados no mercado grego, consoante sejam importados ou de origem nacional: os primeiros são penalizados em benefício dos segundos. Entendo não dever analisar a questão neste momento. Reservo a formulação das conclusões para o processo acima referido.

54. Regressamos assim à análise da questão nos termos em que a mesma foi exposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, isto é, com referência directa à compatibilidade da taxa adicional de 100% prevista no artigo 10.°, n.° 7, com o princípio da proporcionalidade.

55. Que indicações podem recolher-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça nesta matéria?

No acórdão Drexl, comparadas as sanções previstas pela legislação italiana para as infracções ao IVA nas operações internas e nas importações, estabeleceu-se que, não obstante as infracções se distinguirem por diversas circunstâncias, essas circunstâncias não justificavam uma divergência manifestamente desproporcionada na severidade das sanções cominadas [44].

41 — Sob este ponto de vista, parece-me necessário realçar que as observações de S. Klattner se baseiam num pressuposto errado. Esse pressuposto é que a sanção teria sido adoptada pelo facto de ter ultrapassado em dezasseis dias a data-limite da isenção. Ora, tal afirmação parece-me incorrecta, na medida em que, como foi esclarecido na audiência, a sanção foi adoptada pela administração grega exclusivamente nos termos do artigo 10.°, n.° 7, que, como já tive oportunidade de esclarecer, tem como objecto infracções diferentes da do mero atraso, que é objecto, pelo contrário, das prescrições previstas no artigo 10.°, n.° 1.

42 — Acórdão Drexl, já referido.

43 — Comissão/Grécia; a petição inicial foi apresentada em 10 de Novembro de 1995.

44 — Acórdão Drexl, já referido, n.° 23; v. também o acórdão de 2 de Agosto de 1993, Comissão/França (C-276/91, Colect., p. I-4413). Também nesse caso se punha em relevo o regime sancionatório previsto pelo ordenamento jurídico francês para as infracções nas operações do IVA efectuadas no interior do país e as infracções do IVA relativo às importações.

No acórdão Skanavi e Chryssanthakopoulos, a sanção prevista no ordenamento jurídico alemão foi considerada pelo Tribunal de Justiça como não proporcionada, na medida em que eram equiparadas duas situações — a da condução sem carta e a da condução com uma carta estrangeira não substituída — profundamente diferentes entre si [45].

Por último, no caso Pastoors e Trans-Cap, considerou-se que a não proporcionalidade da sanção resultava das circunstâncias desse caso. A administração tinha invocado com título justificativo de uma determinada multa a cobertura das despesas processuais em caso de contestação. Quando as infracções fossem diversas, a multa era devida para cada uma delas. O Tribunal de Justiça — considerando que o procedimento penal em caso de infracções múltiplas era único — considerou a multa não objectivamente justificada e, por conseguinte, contrária ao princípio da proporcionalidade [46].

56. Quanto à sanção prevista pelo ordenamento grego — e à parte o caso, acima analisado, de infracções «menores» à proibição de importação temporária —, não me parece que possa ser censurada como desconforme com o princípio da proporcionalidade. Mesmo uma taxa adicional de 100% pode muito bem, e a própria Comissão o reconhece, ser uma sanção proporcionada à infracção cometida [47].

57. Sobre esse ponto, não posso deixar de repetir o que foi esclarecido pelo advogado-geral Trabucchi nas conclusões proferidas no caso Watson e Belmann e as questões que o insigne jurista se colocava então. Nessa ocasião, esclarecia-se que, numa situação «em que os poderes discricionários que é necessário reconhecer ao legislador nacional são inevitavelmente bastante vastos, impõe-se agir com a maior prudência no controlo da fixação, no plano normativo, do conjunto das sanções penais fora dos casos de desproporção manifesta... Talvez se pudesse também considerar, através de uma apreciação e de uma reacção inteiramente subjectivas, que as penas se afiguram pesadas, mesmo muito pesadas; porém poderia isso bastar para considerar ilegal a legislação nacional que as fixa? Ao abrigo de que critérios poderíamos fixar o limite máximo admissível» [48]?

58. Se, por conseguinte, a sanção prevista não é *in se* incompatível com o princípio da proporcionalidade, resta uma importante questão a esclarecer [49]. É necessário, na realidade, estabelecer se o regime fiscal aplicado aos veículos usados gregos se diferencia de maneira que não pode encontrar justificação

45 — Acórdão Skanavi e Chryssanthakopoulos, já referido, n.° 37.

46 — Acórdão Pastoors e Trans Cap, já referido, n.os 24 a 26.

47 — V. observações da Comissão, p. 20.

48 — Conclusões relativas ao processo Watson e Belmann, já referido, n.° 6).

49 — Um aspecto suplementar deve ser examinado. S. Klattner argumentou que o mecanismo de cálculo da sanção determinado segundo as orientações indicadas pela legislação grega conduziria a uma dupla imposição. Ora, deve recordar se que, nos termos dos acórdãos Schul I (acórdão de 5 de Maio de 1982, 15/81, Recueil, p. 1409) e Schul II (acórdão de 21 de Maio de 1985, 47/84, Recueil, p. 1491), o Estado-Membro importador deve ter em conta o IVA pago no Estado de origem a fim de evitar que o bem importado sofra uma segunda tributação. Resulta do que agora se precisa, em meu entender, que os Estados devem ter em conta o IVA pago no país de origem sempre que estabelecem a importância da multa a pagar quando a importância dependa do IVA a pagar no Estado Membro de importação. No caso contrário, na realidade, o regime sancionatório iria além da sua finalidade compensatória e punitiva e significaria um obstáculo inadmissível às importações.

objectiva do regime previsto para os veículos usados importados. Se assim fosse, de facto, a diferença verificada na base sobre a qual é calculada a sanção pecuniária proporcional implicaria uma discriminação em prejuízo dos veículos automóveis importados para o território helénico, cuja compatibilidade com o direito comunitário deveria ser analisada à luz do princípio da igualdade de tratamento.

Nesse caso, seriam de utilidade os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos Drexl e Comissão/França [50]. Se as sanções previstas para as infracções do IVA nas operações internas fossem calculadas de forma semelhante às previstas para as infracções no momento da importação, daí resultaria uma diferente natureza das sanções referentes aos dois ilícitos, que poderia ser considerada, com base nos critérios estabelecidos naqueles acórdãos, como não proporcional. Tanto mais que, como no caso *sub judice*, a taxa adicional, que deve ser calculada sobre uma quota fiscal bastante elevada prevista para os veículos automóveis de importação, implicava o inevitável confisco do veículo com consequências directas sobre a liberdade reconhecida pelo Tratado e os princípios nele estabelecidos em matéria de neutralidade fiscal.

Da averiguação deste ponto de vista deverá o Tribunal de Justiça, por outro lado, ocupar-se no processo C-375/95, actualmente pendente neste Tribunal.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, considero que se devem dar ao órgão jurisdicional de reenvio as respostas seguintes:

«1) Uma legislação nacional que limita o direito de isenção temporária a um único veículo automóvel por condutor — quer seja destinado a uso profissional quer a uso particular — viola o disposto nos artigos 3.° e 4.° da Directiva

50 — Acórdão Drexl, já referido, n.os 22 e 23; acórdão Comissão/França, já referido.

83/182/CEE 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.

2) Não é contrária à letra e ao espírito da directiva uma norma sancionatória que comine, para as infracções ao regime de importação temporária com isenção de direitos, penas pecuniárias equiparáveis aos encargos fiscais previstos para uma importação definitiva, sempre que a referida infracção implique efeitos equiparáveis aos da importação definitiva. Pelo contrário, é contrária à disciplina comunitária uma sanção que preveja a exigibilidade imediata dos direitos aduaneiros pela importação de veículos automóveis de origem comunitária.

3) É compatível com o princípio da proporcionalidade uma disposição nacional que comine, para infracções ao regime de importação temporária com isenção de direitos, uma taxa adicional global de 100% calculada sobre o montante do imposto do consumo e dos outros impostos correspondentes. Todavia, nos casos em que o tratamento fiscal entre os veículos automóveis usados importados e os veículos usados de origem nacional seja diferente, é necessário verificar se essa diversidade admite como consequência a cominação de sanções manifestamente desproporcionadas para as infracções verificadas em relação a veículos pertencentes às duas categorias.»