CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL
apresentadas em 7 de Março de 2006 [1]

I — Introdução

1. O órgão jurisdicional de reenvio neerlandês pretende no essencial saber, com o seu pedido de decisão prejudicial, se um tributo que é exigido pelo fornecimento de camarão a partir de barcos de pesca registados nos Países Baixos e se destina a financiar actividades de controlo do cumprimento das normas de comercialização a que está sujeito tal produto, viola os artigos 25.º CE ou 90.º CE, em especial quando o fornecimento tem lugar noutro Estado-Membro.

2. Na origem do presente litígio está a aplicação desse tributo a camarão fornecido na Dinamarca, no que respeita ao ano económico de 2000.

1 — Língua original: alemão.

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito comunitário*

3. O artigo 25.º CE tem o seguinte teor:

«São proibidos entre os Estados-Membros os direitos aduaneiros de importação e de exportação e os encargos de efeito equivalente. Esta proibição é igualmente aplicável aos direitos aduaneiros de natureza fiscal.»

4. O artigo 90.º CE determina:

«Nenhum Estado-Membro fará incidir, 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.»

5. O artigo 23.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 [2] contém uma definição do conceito de origem (não preferencial) de certa mercadoria e dispõe o seguinte:

«Artigo 23.º

«1. São originárias de um país as mercadorias inteiramente obtidas nesse país.

2. Consideram-se mercadorias inteiramente obtidas num país:

a) [...]

e) Os produtos da caça e da pesca nele praticadas;

f) Os produtos da pesca marítima e os outros produtos extraídos do mar, fora do mar territorial de qualquer país, por navios matriculados e registados nesse país e que arvorem o seu pavilhão;

g) [...]

3. Para efeitos de aplicação do n.º 2, a noção de país abrange igualmente as águas territoriais desse país.»

B — *Direito nacional*

6. A Productschap Vis é uma associação profissional de direito público neerlandês. O artigo 3.º, n.º 2, do regulamento que institui a Productschap Vis descreve do seguinte modo o objecto desta associação:

«A Productschap é instituída para as empresas onde:

a. é exercida a actividade da pesca;

2 — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1, a seguir «CAC»).

b. o peixe é tratado ou transformado em produtos que, após eventual tratamento ou transformação posteriores, possam servir para a alimentação humana ou animal;

c. é exercida a actividade do comércio — com excepção do desembarque, do trânsito e do comércio triangular — de peixe ou de produtos derivados do peixe que, após eventual tratamento ou transformação posteriores, possam servir para a alimentação humana.»

7. O Verordening financiering garnalenzeven en garnalenkrakers visafslagen 2000 (regulamento relativo ao financiamento de crivos e descascadores de camarão, a seguir «regulamento»), na parte que releva para o presente processo, prevê:

«Artigo 2.º

1. Os empresários que desembarquem camarão a partir de barcos de pesca neerlandeses deverão pagar à Productschap, a partir da primeira segunda-feira a seguir à data da entrada em vigor do presente regulamento, um tributo no montante de NLG 0,01 por quilograma de camarão desembarcado e vendido para alimentação humana.

2. [...]

Artigo 3.º

1. As receitas do tributo destinam-se ao financiamento da aquisição, pela Productschap, de crivos e descascadores de camarão e ao financiamento da sua instalação e manutenção.

2. O tributo referido no artigo 2.º, n.º 1, deixa de ser devido a partir do dia seguinte à data em que o saldo orçamental 'Co-gestão', rubrica 'Crivos', ultrapassar o montante de NLG 600 000.

[...]

Artigo 5.º

1. O presente regulamento entra em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

[...]»

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

8. A recorrente no processo que corre termos perante o órgão jurisdicional de reenvio, a Vissereijbedrijf D.J. Koornstra & Zn. vof (a seguir «Koornstra»), é uma empresa que fornece camarão, a partir do barco de pesca neerlandês Elizabeth. Segundo as suas declarações de 1 de Agosto de 2002, desembarcou, no ano de 2000, 52 984 kg de camarão, dos quais 28 774 kg foram vendidos nos Países Baixos, através de leilões, e 24 210 kg foram directamente fornecidos ao comércio na Dinamarca.

9. Por decisão de 19 de Setembro de 2002, a recorrida no processo principal, a Productschap Vis, aplicou à recorrente Koornstra, ao abrigo do artigo 2.°, n.° 1, do regulamento, um tributo no montante de NLG 242,10 (€ 109,86), relativo ao ano de 2000, sobre a quantidade de 24 210 kg fornecida na Dinamarca.

10. A Koornstra reclamou desta decisão, por carta de 25 de Outubro de 2002.

11. A Productschap Vis, por decisão de 19 de Março de 2003, indeferiu a reclamação. Fê-lo, em especial, com base numa decisão do órgão jurisdicional de reenvio, de 21 de Fevereiro de 2003. Segundo esta decisão, a circunstância de o facto tributável, o desembarque a partir de um barco de pesca neerlandês, ter ocorrido na Dinamarca, não obsta a que o tributo seja exigível. É que, nos termos do artigo 9.° do regulamento que institui a Productschap Vis, a Direcção da Productschap dispõe de alguma margem de discricionariedade no que toca à definição da base de incidência. Além disso, resulta dessa decisão que se entende que a circunstância de a empresa em questão, conforme alegado pela própria, não beneficiar das actividades financiadas pelas receitas do tributo e de já ter pago um tributo na Dinamarca não retira o fundamento legal dos tributos em causa no processo.

12. A Koornstra interpôs recurso desta decisão, por carta de 25 de Abril de 2003. A Koornstra fundamentou o seu recurso, em especial, alegando que o tributo, ao ser aplicado sobre o camarão desembarcado na Dinamarca, viola o artigo 25.° CE ou o artigo 90.° CE. Na opinião da Koornstra, a violação dos artigos 25.° CE e 90.° CE também resulta do facto de ter pago duas vezes pela crivagem e pelo descasque, uma vez à Dansk Heiploeg e outra à recorrida. Segundo a recorrente, esta dupla tributação tem um efeito discriminatório no comércio intracomunitário.

13. O College van Beroep voor het Bedrijfsleven (a seguir «College» ou órgão jurisdicional de reenvio) começou por fazer notar, no pedido de decisão prejudicial, que o tributo previsto no artigo 2.°, n.° 1, do regulamento (a seguir «tributo controvertido») também é devido no caso de o

desembarque ocorrer fora dos Países Baixos, através de uma empresa com um barco de pesca neerlandês, sendo a base de incidência do tributo constituído pela quantidade total de camarão desembarcado e vendido para alimentação humana.

14. O órgão jurisdicional de reenvio dá ainda por assente que no processo em causa apenas se impugna o tributo aplicado em relação ao exercício de 2000, na parte em que o mesmo incide sobre o camarão fornecido na Dinamarca e vendido para consumo humano.

15. O College entende que o tributo controvertido não foi exigido por ocasião ou em razão da importação a partir de outro Estado-Membro e também não conduz a uma discriminação entre mercadorias nacionais e mercadorias provenientes de outro Estado-Membro. Porém, tendo em conta a finalidade do tributo controvertido, não é evidente a sua conformidade com os artigos 25.° CE e 90.° CE.

16. O College constata, neste contexto, que as receitas do tributo só beneficiam as empresas que dispõem de barcos de pesca neerlandeses se estas desembarcarem o camarão nos Países Baixos — e isto independentemente da origem do camarão. As receitas do tributo também beneficiam camarão estrangeiro desembarcado nos Países Baixos, mas não camarão neerlandês desembarcado no estrangeiro.

17. O órgão jurisdicional de reenvio entende que o tributo pode ter um efeito restritivo do comércio, uma vez que também se aplica mesmo que o camarão seja desembarcado noutro Estado-Membro e apesar de aí se pagar um quantitativo pela sua crivagem e pelo seu descasque.

18. Foi à luz destas considerações que o College decidiu suspender o processo e submeter ao Tribunal de Justiça, para decisão a título prejudicial, as seguintes questões:

1. Um [... tributo] como [o] do caso vertente, que é exigid[o] às empresas de um Estado-Membro pelo desembarque de camarão a partir de barcos de pesca registados nesse Estado-Membro, e que se destina a financiar crivos e descascadores de camarão nesse Estado-Membro, é compatível com o direito comunitário, em especial com os artigos 25.° e 90.° CE, se ess[e] [tributo] incidir igualmente sobre camarão desembarcado por essas empresas noutro país da Comunidade?

2. É importante para a resposta à questão anterior:

   a) O local da captura do camarão[?]

b) O facto de, depois de ter sido desembarcado noutro país da Comunidade, o camarão ter sido transportado para o Estado-Membro onde se encontra registado o barco de pesca[?]

c) O facto de, em caso de desembarque noutro país da Comunidade, também serem pagos neste último a crivagem e o descasque do camarão?

IV — Quanto às questões prejudiciais

A — *Considerações prévias*

19. O produto objecto do processo que corre termos perante o órgão jurisdicional de reenvio, ou seja, os camarões (*Crangon crangon*), cai no âmbito de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 3759/92 do Conselho, de 17 de Dezembro de 1992, que estabelece a organização comum de mercado no sector dos produtos da pesca e da aquicultura [3] (a seguir «Regulamento n.º 3759/92»). Segundo o artigo 1.º do Regulamento n.º 3759/92, esta organização compreende um regime de preços e de comércio, bem como regras comuns em matéria de concorrência.

20. Com base no artigo 2.º do Regulamento n.º 3759/92 foram fixadas normas comuns de comercialização, através do Regulamento (CE) n.º 2406/96 do Conselho [4] (a seguir «Regulamento n.º 2406/96»). Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento n.º 2406/96, estas normas de comercialização incluem várias categorias de frescura e várias categorias de calibragem.

21. Os produtos para os quais foram fixadas normas de comercialização só podem ser comercializados — independentemente da sua origem — se satisfizerem os requisitos do Regulamento n.º 2406/96 [5]. Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 3759/92, é aos Estados-Membros que compete controlar o cumprimento dessas normas de comercialização.

22. O regulamento nacional, que contém o regime jurídico ao abrigo do qual foram aplicados os tributos controvertidos, tem aparentemente por objectivo dar execução a este quadro jurídico comunitário, ao assegurar o financiamento das instalações de descasque e de crivagem que permitem efectuar os controlos previstos no artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 3759/92. Todos os intervenientes concordam em que o regulamento nacional em apreço não restringe o funcionamento dos mecanismos previstos no

3 — JO L 388, p. 1.

4 — Regulamento (CE) n.º 2406/96 do Conselho, de 26 de Novembro de 1996, relativo à fixação de normas comuns de comercialização para certos produtos da pesca (JO L 334, p. 1)

5 — V. o artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2406/96.

âmbito da organização comum do mercado em causa [6].

23. É ainda de referir que as questões prejudiciais não recaem sobre as disposições em matéria de auxílios de Estado, previstas no Tratado, apesar de o Tribunal de Justiça ter decidido que o conceito de auxílio de Estado pode abranger não só determinados tributos parafiscais, dependendo da aplicação que se fizer das suas receitas [7], mas também a cobrança de uma contribuição que constitui um tributo parafiscal [8]. Esta situação deve-se, aparentemente, ao facto de o regulamento nacional em causa ter sido notificado à Comissão.

24. A Comissão, nas suas observações escritas, informou, a este propósito, que considerou, em 10 de Maio de 1999, o regime de auxílios em causa como conforme com o Tratado CE. Fê-lo, contudo, como a própria referiu, com base no pressuposto errado de que o tributo só se aplicaria a empresas que desembarcassem camarão nos Países Baixos, através de barcos de pesca neerlandeses, e não que também se aplicaria a empresas que desembarcassem camarões noutros Estados-Membros, através de barcos de pesca neerlandeses. Seguidamente, a Comissão informou que se tivesse tido pleno conhecimento de todos os contornos do regime jurídico proposto, teria declarado que o regime de auxílios em causa é incompatível com o mercado comum.

25. Contudo, a Comissão considera que a sua decisão de 10 de Maio de 1999 é inócua, na medida em que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, «[...] a autorização de um regime geral de tributação dos produtos agrícolas nacionais [...], concedida pela Comissão em aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado, de modo nenhum impede os órgãos jurisdicionais nacionais de apreciarem se um tributo que faz parte desse regime, como o que está em causa no processo principal, é compatível com os artigos [25.º ou 90.º CE] à luz, designadamente, da afectação do seu produto» [9].

26. Resulta deste acórdão que as questões prejudiciais devem ser analisadas independentemente da decisão da Comissão que recaiu sobre a questão do regime de auxílios.

B — *Estado actual da jurisprudência em relação à sistemática dos artigos 25.º CE e 90.º CE*

1. Aplicação privilegiada dos artigos 25.º CE e 90.º CE

27. O órgão jurisdicional de reenvio refere-se correctamente, no pedido de decisão

6 — Quanto à jurisprudência relativa a esta matéria, v., por exemplo, acórdão de 13 de Dezembro de 1983, Apple and Pear Development Council/Lewis e o. (222/82, Recueil, p. 4083, n.º 31).

7 — V., entre outros, acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Lornoy e o. (C-17/91, Colect., p. I-6523, n.º 28).

8 — V. acórdãos de 27 de Outubro de 1993, Scharbatke (C-72/92, Colect., p. I-5509, n.º 20), e de 27 de Novembro de 2003, Enirisorse (C-34/01 a C-38/01, Colect., p. I-14243, n.º 43).

9 — Acórdão de 23 de Abril de 2002, Nygård (C-234/99, Colect., p. I-3657, n.º 64).

prejudicial, aos artigos 25.° CE e 90.° CE, uma vez que os artigos 28.° CE e 29.° CE não se aplicam a tributos parafiscais sempre que sejam aplicáveis outras disposições do Tratado, tais como o artigo 25.° CE, em relação a encargos de efeito equivalente, ou o artigo 90.° CE, em relação a imposições internas discriminatórias.

2. Âmbito de aplicação dos artigos 25.° CE e 90.° CE e respectiva delimitação

28. É que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o âmbito de aplicação do artigo 28.° CE não abrange o das disposições do Tratado relativas aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros (artigo 25.° CE) nem o das disposições do Tratado relativas às imposições internas discriminatórias (artigo 90.° CE) [10].

29. Ao nível da sequência da análise, significa isto que há que verificar, em primeiro lugar, se uma medida como a descrita no processo principal se enquadra no âmbito de aplicação do artigo 25.° CE ou do artigo 90.° CE e, só no caso de a resposta ser negativa, é que cumpre examinar, em segundo lugar, se essa medida é abrangida pelo disposto no artigo 28.° CE ou no artigo 29.° CE [11].

30. Nos termos do artigo 25.° CE são proibidos entre os Estados-Membros os direitos aduaneiros de importação e de exportação ou os encargos de efeito equivalente. Quanto aos encargos de efeito equivalente, recorda o órgão jurisdicional de reenvio com razão, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça [12], a proibição em questão visa qualquer tributo exigido na altura ou em virtude da importação, que incida especificamente sobre um produto importado com exclusão do produto nacional similar. O órgão jurisdicional de reenvio refere ainda, também aqui com razão, que mesmo os encargos pecuniários destinados a financiar a actividade de um organismo de direito público podem constituir encargos de efeito equivalente.

31. Como o Tribunal de Justiça já decidiu por diversas vezes, qualquer encargo pecuniário unilateralmente imposto que não consubstancie um direito aduaneiro, independentemente da sua designação e da sua técnica, que incide sobre mercadorias nacionais ou estrangeiras pelo facto de passarem a fronteira, constitui um encargo de efeito equivalente, na acepção do artigo 23.° CE,

10 — V., neste sentido, entre outros, os acórdãos de 22 de Março de 1977, Iannelli e Volpi (74/76, Colect., p. 175, n.° 9), de 11 de Março de 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest e o. (C-78/90 a C-83/90, Colect., p. I-1847, n.° 29), Lornoy e o. (já referido na nota 7, n.° 14) e Enirisorse (já referido na nota 8, n.° 56).

11 — V. também acórdãos Lornoy e o. (já referido na nota 7, n.° 15) e Enirisorse (já referido na nota 8, n.° 57).

12 — V., entre outros, acórdão de 11 de Junho de 1992, Sanders (C-149/91 e C-150/91, Colect., p. I-3899, n.° 15).

por muito reduzido que esse mesmo encargo seja [13].

32. Segundo o artigo 90.º CE, os Estados-Membros não poderão fazer incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas superiores às que incidem, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. De acordo com a jurisprudência, um tributo não constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, mas sim uma imposição interna na acepção do artigo 90.º CE, se se integrar num regime geral de tributação interna que abrange sistematicamente categorias de produtos segundo critérios objectivos, aplicados independentemente da origem do produto [14].

33. Neste contexto, importa também ter em conta que, segundo jurisprudência constante, as disposições relativas aos encargos de efeito equivalente e as relativas às imposições internas discriminatórias não são aplicáveis cumulativamente, de forma que um mesmo tributo não pode, no sistema do Tratado, ser incluído simultaneamente nestas duas categorias [15].

34. Por isso, afigura-se imprescindível separar os campos de aplicação do artigo 25.º CE e do artigo 90.º CE.

35. Porém, a jurisprudência do Tribunal de Justiça realça a existência de uma série de dificuldades inerentes a essa necessária delimitação. É certo que os encargos pecuniários unilateralmente impostos, independentemente das respectivas designações e técnicas, que não consubstanciam direitos aduaneiros e que oneram mercadorias pelo facto de passarem a fronteira, constituem encargos de efeito equivalente, na acepção dos artigos 23.º CE e 25.º CE [16]. Contudo, isto não se aplica se o tributo se integrar num regime geral de tributação interna que abrange sistematicamente categorias de produtos segundo critérios objectivos, aplicados independentemente da origem do produto pois, neste caso, o encargo pecuniário cai no âmbito de aplicação do artigo 90.º CE [17]. A título de exemplo do que se acabou de dizer, poder-se-á mencionar o caso de um encargo que incide tanto sobre os produtos nacionais transformados ou comercializados no mer-

13 — Acórdão de 9 de Setembro de 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, Colect., p. I-8027, n.º 20), com remissão para os acórdãos de 9 de Novembro de 1983, Comissão/Dinamarca (158/82, Recueil, p. 3573, n.º 18), de 16 de Julho de 1992, Legros e o. (C-163/90, Colect., p. I-4625, n.º 13), de 22 de Junho de 1994, Deutsches MilchKontor (C-426/92, Colect., p. I-2757, n.º 50), de 14 de Setembro de 1995, Simitzi (C-485/93 e C-486/93, Colect., p. I-2655, n.º 15), e de 17 de Setembro de 1997, UCAL (C-347/95, Colect., p. I-4911, n.º 18). A proibição de encargos de efeito equivalente resulta tanto do artigo 23.º CE como do artigo 25.º CE.

14 — Acórdão Carbonati Apuani (já referido na nota 13, n.º 17), com remissão para os acórdãos de 3 de Fevereiro de 1981, Comissão/França (90/79, Recueil, p. 283, n.º 14), e Legros e o. (já referido na nota 13, n.º 11).

15 — V., entre outros, acórdãos UCAL (já referido na nota 13, n.º 17), de 2 de Abril de 1998, Outokumpu Oy (C-213/96, Colect., p. I-1777, n.º 19), e Nygård (já referido na nota 9, n.º 17).

16 — V. *supra*, n.º 30. V., além disso, acórdãos de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Colect., p. I-4085, n.º 20), e Outokumpu Oy (já referido na nota 15, n.º 20).

17 — V. *supra*, n.º 32.

cado nacional como sobre os produtos nacionais exportados sem transformação, sendo o facto tributável idêntico para as duas categorias de produtos [18].

36. No que toca à qualificação jurídica de um encargo deste tipo, como aquele que está em causa no processo principal, retira-se ainda da jurisprudência do Tribunal de Justiça que pode ser necessário ter em consideração o destino da receita do tributo. Nas conclusões conjuntas que apresentou no processo Lornoy e o., o advogado-geral Tesauro referiu [19] que uma tal consideração «[...] é essencial na medida em que permite revelar, para além dos aspectos puramente formais, que certos tributos, embora onerando nos mesmos termos tanto o produto nacional como o produto importado, podem, a seguir, precisamente devido ao seu destino, ter, na realidade, uma incidência diferente sobre os dois produtos, a ponto de constituírem, em função dos casos, quer encargos de efeito equivalente quer imposições internas incompatíveis com o artigo [90.º CE]» [20].

37. Assim, quando a receita de tal tributo se destinar a alimentar actividades que beneficiem especialmente os produtos nacionais tributados transformados ou comercializados no mercado nacional, pode daí resultar que a contribuição cobrada com idênticos critérios constitua, apesar dessa identidade, uma imposição discriminatória, na medida em que o encargo fiscal sobre os produtos nacionais transformados ou comercializados no mercado nacional é neutralizado pelos benefícios para cujo financiamento serve, enquanto a que incide sobre os produtos exportados sem transformação representa um encargo sem compensação [21].

38. Segundo a jurisprudência, um tributo como o ora em causa constitui um encargo de efeito equivalente, violador dos artigos 23.º CE e 25.º CE, se as vantagens resultantes da afectação da receita de um tributo compensarem integralmente o encargo suportado pelo produto nacional transformado ou comercializado no mercado nacional aquando da sua comercialização [22] [23].

18 — Acórdão Nygård (já referido na nota 9, n.º 20). Neste acórdão, o Tribunal de Justiça remete, por analogia, para os acórdãos Sanders (já referido na nota 12, n.º 17) e Outokumpu (já referido na nota 15, n.º 24), nos quais estavam por sinal em causa encargos que tanto oneravam produtos nacionais como produtos *im*portados.

19 — Conclusões conjuntas do advogado-geral Tesauro de 25 de Junho de 1992 nos processos C-17/91, C-144/91, C-145/91 e C-114/91 (acórdão já referido na nota 7).

20 — Tendo em conta que o Tribunal de Justiça admite a analogia entre a qualificação como encargo de efeito equivalente a direitos de importação e a qualificação como encargo de efeito equivalente a direitos de exportação, mormente no acórdão Nygård (já referido na nota 9), parece que este raciocínio também é aplicável à imposição ora em questão, na medida em que está em causa a sua qualificação como encargo de efeito equivalente a direitos de exportação ou como imposição interna discriminatória.

21 — Acórdão Nygård (já referido na nota 9, n.º 22). Tal como já se referiu na nota 18, este acórdão remete, por analogia, para os acórdãos de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália (73/79, Recueil, p. 1533, n.º 15), Compagnie commerciale de l'Ouest e o. (já referido na nota 10, n.º 26), e UCAL (já referido na nota 13, n.º 21).

22 — Acórdão Nygård (já referido na nota 9, n.º 23), com remissão para os acórdãos Compagnie commerciale de l'Ouest e o. (já referido na nota 10, n.º 27), Lornoy e o. (já referido na nota 7, n.º 21) e Scharbatke (já referido na nota 8, n.º 10).

23 — O Tribunal de Justiça já antes tinha seguido o mesmo raciocínio no que toca à comparação entre o tratamento concedido a produtos nacionais e o tratamento concedido a produtos importados — v., por exemplo, acórdãos de 18 de Junho de 1975, IGAV (94/74, Colect., p. 241) e Compagnie commerciale de l'Ouest (já referido na nota 10), bem como os acórdãos de 19 de Junho de 1973, Capolongo (77/72, Colect., p. 253), de 22 de Março de 1977, Steinike (78/76, Colect., p. 203), de 25 de Maio de 1977, Cucchi (77/76, Colect., p. 353), de 25 de Maio de 1977, Interzuccheri (105/76, Colect., p. 383), Comissão/Itália (já referido na nota 21) e de 28 de Janeiro de 1981, Kortmann (32/80, Recueil, p. 251).

39. Em contrapartida, tal tributo consubstancia uma violação da proibição de discriminação consagrada no artigo 90.º CE se as vantagens da afectação da receita do tributo aos produtos nacionais onerados que são transformados ou comercializados no mercado nacional compensarem apenas parcialmente o encargo por eles suportado [24].

40. Por fim, o Tribunal de Justiça reconheceu que não constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro um encargo que constitui a remuneração de um serviço efectivamente prestado ao importador, num montante proporcional ao referido serviço [25].

C — *Apreciação*

41. Em primeiro lugar, importa recordar novamente que só se impugna o tributo aplicado ao exercício de 2000, na parte em que a mesma se refere ao camarão fornecido na Dinamarca e vendido para alimentação humana. Em relação à base de incidência do tributo controvertido importa ter em conta que o mesmo se aplica a camarão desembarcado a partir de barcos de pesca neerlandeses, independentemente do local do desembarque.

42. Importa, portanto, analisar, de seguida, se um tributo como o tributo controvertido consubstancia um encargo de efeito equivalente, na acepção dos artigos 23.º CE e seguintes.

Quanto à qualificação do tributo como encargo de efeito equivalente

43. O órgão jurisdicional de reenvio entende que no presente caso não se pode falar de um encargo de efeito equivalente porque o tributo controvertido não foi exigido por *ocasião ou em razão da importação* a partir de outro Estado-Membro. É este também o entendimento do Governo grego. Também o Governo neerlandês e a Productschap Vis alegam que o tributo controvertido se aplica indistintamente tanto ao camarão desembarcado noutros Estados-Membros como a camarão desembarcado nos Países Baixos. Entendem que uma vez que o tributo não onera exclusivamente bens destinados à exportação, o mesmo não cai no âmbito de aplicação do artigo 25.º CE. No limite, consubstanciaria uma imposição interna na acepção do artigo 90.º CE, que é compatível

24 — Acórdão Nygård (já referido na nota 9, n.º 23), com remissão para o acórdão UCAL (já referido na nota 13, n.º 22).

25 — Acórdãos de 26 de Fevereiro de 1975, Cadsky (63/74, Colect., p. 115, n.º 8), Comissão/Dinamarca (já referido na nota 13, n.º 19); de 22 de Abril de 1999, CRT France International (C-109/98, Colect., p. I-2237, n.º 17); e Carbonati Apuani (já referido na nota 13, n.º 31).

com o direito comunitário visto aplicar-se, da mesma forma e na mesma fase de comercialização, tanto a camarão transformado e comercializado no território nacional como a camarão exportado para outros Estados-Membros.

44. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o tributo em causa aplica-se exclusivamente a camarão vendido para alimentação humana e fornecido por empresas que dispõem de barcos de pesca neerlandeses, independentemente do país do desembarque e da venda e independentemente do destino que o comprador dá ao camarão por si adquirido.

45. A dúvida quanto à conformidade do tributo controvertido com os artigos 25.º CE ou 90.º CE resulta indiscutivelmente do facto de não haver coincidência entre o círculo dos sujeitos passivos — ou seja, empresas que fornecem camarão a partir de barcos de pesca neerlandeses, independentemente do local onde o desembarcam — e o círculo dos beneficiários das receitas, nas suas várias modalidades de aplicação, resultantes da aplicação desse tributo — ou seja, empresas que desembarcam camarão nos Países Baixos. Enquanto as empresas que desembarcam camarão nos Países Baixos, a partir de barcos de pesca de outros Estados-Membros, podem usufruir gratuitamente — pois não são sujeitos passivos — das instalações financiadas com o dinheiro das receitas do tributo, as empresas que desembarcam camarão noutro Estado-Membro, a partir de barcos de pesca neerlandeses, são sujeitos passivos mas não podem usufruir das instalações financiadas com o dinheiro das receitas do tributo.

46. O órgão jurisdicional de reenvio parte erradamente do princípio de que a classificação do tributo controvertido como encargo de efeito equivalente soçobra desde logo pelo facto de esse mesmo tributo não ser aplicado por ocasião ou em razão da importação a partir de outro Estado-Membro. O que verdadeiramente importa é saber se esse tributo constitui um entrave às trocas no mercado interno [26]. Tal entrave pode resultar, segundo a citada jurisprudência [27], de uma medida interna poder implicar um encargo pecuniário «[...] devido à passagem das fronteiras [...]» [28]. Saber se o tributo controvertido no processo principal tem como consequência um tal encargo pecuniário é algo que deve ser apurado não apenas à luz das normas que prevêem a aplicação do tributo mas também, como resulta da *supra* citada jurisprudência, das normas que prevêem o destino da receita do tributo em apreço.

47. Importa, por isso, no caso em apreço, analisar se o tributo controvertido tem como consequência um encargo pecuniário específico para empresas que fornecem o seu

26 — Acórdão Carbonati Apuani (já referido na nota 13, n.º 28).

27 — V. *supra*, n.ºs 35 e segs.

28 — Acórdão Carbonati Apuani (já referido na nota 13, n.º 22).

camarão a partir de barcos de pesca neerlandeses [29].

48. A Comissão faz notar, a este propósito, que o tributo controvertido onera em especial o fornecimento de camarão a partir de um barco de pesca neerlandês, uma vez que o desembarque, enquanto facto tributável, conduz a uma aplicação do tributo sem que a empresa em causa possa usufruir das instalações financiadas com as receitas daí resultantes. Diferentemente, o Governo grego entende que é irrelevante a efectiva utilização das instalações de crivagem e descasque, uma vez que o facto de se encontrarem à disposição já consubstancia uma prestação de serviços.

49. A Koornstra defendeu, no processo principal, bem como nas suas alegações escritas, que o tributo sem contrapartida conduz, além de tudo, a uma dupla tributação, uma vez que a utilização de uma instalação semelhante, na Dinamarca, é onerosa. Todavia, os autos não permitem saber qual é a natureza do regime de remuneração dinamarquês.

50. Seja como for, a questão de saber se estamos perante uma dupla tributação afigura-se irrelevante: a Comissão remeteu com razão, a este propósito, para a jurisprudência do Tribunal de Justiça [30], segundo a qual «[...] na situação actual, o direito comunitário não contém qualquer regra destinada a proibir os efeitos de dupla tributação que se produzem no caso de imposições, como as que estão em causa no processo principal, que são reguladas por legislações nacionais autónomas e que, se a eliminação de tais efeitos é desejável no interesse da livre circulação de mercadorias, ela só pode resultar, no entanto, da harmonização dos sistemas nacionais [...]».

51. No que toca aos efeitos do tributo controvertido, o órgão jurisdicional de reenvio colocou também a questão da origem do produto abrangido pela legislação nacional. O regime jurídico ora controvertido, que regula os tributos, distingue, para efeitos de aplicação do tributo, em função do pavilhão do barco de pesca em causa — mas não em função da origem do camarão.

52. Mas a questão da origem do camarão não parece de facto ser irrelevante, no processo ora em causa. No pedido de decisão

29 — No que toca ao camarão desembarcado nos Países Baixos, a imposição controvertida conduz possivelmente a uma discriminação dos nacionais desse Estado-Membro, uma vez que as instalações para o camarão financiadas a partir das receitas da imposição controvertida também são utilizadas no controlo de camarão fornecido aos Países Baixos a partir de barcos de pesca não neerlandeses, sendo que a estes não se aplica a imposição. Contudo, não cabe aqui analisar este aspecto, uma vez que o processo principal só tem por objecto o camarão que foi desembarcado a partir de um barco de pesca neerlandês noutro Estado-Membro — neste caso a Dinamarca.

30 — Acórdão Nygård (já referido na nota 9, n.º 38).

prejudicial o órgão jurisdicional de reenvio admite chamar à colação o artigo 23.º do CAC, o que o Governo neerlandês rejeita, nas suas observações escritas, com o argumento de que o CAC não pode ser aplicado ao comércio intracomunitário.

53. Aplicando-se ao caso em apreço os precisos termos da definição de «origem», contidos no CAC, resulta o seguinte: o camarão, fornecido a partir de um barco de pesca neerlandês, é considerado, nos termos do artigo 23.º, n.º 2, do CAC, como mercadoria originária dos Países Baixos, desde que tenha sido extraído do mar fora do mar territorial de qualquer país [alínea f)] ou tenha sido capturado em águas territoriais neerlandesas [alínea e)]. Ao invés, se o camarão foi pescado em águas territoriais de um outro Estado-Membro, então considera-se mercadoria originária desse mesmo Estado-Membro.

54. Se se aplicar agora estes princípios ao processo principal, então constata-se que o tributo controvertido, em caso de desembarque de camarão nos Países Baixos, beneficia o camarão estrangeiro, uma vez que o mesmo só fica sujeito ao tributo se se encontrar a bordo de um barco de pesca neerlandês, enquanto o camarão neerlandês só não fica sujeito ao tributo se for desembarcado a partir de um barco de pesca estrangeiro.

55. É, contudo, duvidoso saber se é de aplicar o artigo 23.º do CAC. É que a objecção do Governo neerlandês parece acertada, na medida em que a origem das mercadorias, na circulação intracomunitária de mercadorias, é, por regra, irrelevante. A distinção feita pelo artigo 23.º, n.º 2, do CAC não está de acordo com os princípios da política de pescas comum, segundo os quais acaba por ser imputado a certo Estado-Membro o produto da pesca que nele tenha sido desembarcado a partir de um barco de pesca. Assim sendo, parece ajustado ao caso concreto não distinguir em função do local efectivo da captura do camarão, considerando-se antes que o camarão capturado por um barco de pesca neerlandês é, em princípio, neerlandês.

56. Aceitando-se este pressuposto, importa constatar que o tributo controvertido se aplica tanto a camarão neerlandês desembarcado nos Países Baixos, como a camarão neerlandês desembarcado em qualquer outro lugar. Mas a aplicação da receita do tributo controvertido só beneficia o camarão — neerlandês ou estrangeiro — que tenha sido desembarcado nos Países Baixos [31].

31 — V., a este propósito, o próprio pedido de decisão prejudicial: «[...] as receitas da imposição beneficiam exclusivamente o camarão desembarcado nos Países Baixos por empresários que dispõem de barcos de pesca neerlandeses; e isso, independentemente da origem do camarão». E «[...] as receitas da imposição beneficiam igualmente o camarão estrangeiro desembarcado nos Países Baixos mas não beneficiam o camarão neerlandês desembarcado no estrangeiro».

57. A consideração do destino da receita resultante da aplicação do tributo, que a jurisprudência prevê, conduz assim a que, no tocante ao camarão fornecido a partir de barcos de pesca neerlandeses, o regime jurídico controvertido onere financeiramente as empresas que detêm tais barcos, uma vez que tais empresas são sujeitos passivos do tributo mas não beneficiam da receita resultante da aplicação da mesma, de modo que não ocorre qualquer compensação entre o encargo decorrente da aplicação do tributo e os benefícios resultantes do financiamento. Neste sentido, ao contrário do que entende o Governo grego, é irrelevante saber se as instalações financiadas a partir do tributo controvertido se encontram à disposição, uma vez que se destinam a permitir o cumprimento de um dever de controlo que recai sobre os Estados-Membros. Assim sendo, parece que o cumprimento de um tal dever de controlo não pode ser propriamente definido como «prestação de serviços».

58. O tributo controvertido tem, por isso, um efeito restritivo do comércio, uma vez que também se aplica quando o camarão é desembarcado, a partir de um barco de pesca neerlandês, noutro Estado-Membro. Neste contexto não se afigura relevante saber se nesse outro Estado-Membro também se paga pela crivagem e pelo descasque do camarão [32].

59. Consequentemente, importa reter que um tributo como o do caso vertente, que é exigido às empresas de um Estado-Membro pelo desembarque de camarão a partir de barcos de pesca registados nesse Estado-Membro, e que se destina a financiar crivos e descascadores de camarão nesse mesmo Estado-Membro, não é compatível com o direito comunitário, em especial com o artigo 25.º CE, se esse tributo incidir igualmente sobre camarão que não é desembarcado nesse Estado-Membro.

Esta constatação é válida independentemente do local da captura do camarão, do facto de, depois de ter sido desembarcado noutro país da Comunidade, o camarão ter sido transportado para esse mesmo Estado-Membro e do facto de, em caso de desembarque noutro país da Comunidade, também serem pagos neste último a crivagem e o descasque do camarão.

60. Consequentemente, não é necessário analisar a questão de saber se o tributo controvertido deve ser qualificado como uma imposição interna discriminatória.

32 — Parece que no processo principal era isso que acontecia. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esses custos eram tidos em conta no preço pago pela empresa Dansk Heiploeg à Koornstra, em virtude da venda do camarão na Dinamarca.

V — Conclusão

61. Tendo em conta as observações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais do College nos seguintes termos:

Um tributo como o do caso vertente, que é exigido às empresas de um Estado-Membro pelo desembarque de camarão a partir de barcos de pesca registados nesse Estado-Membro, e que se destina a financiar crivos e descascadores de camarão nesse mesmo Estado-Membro, não é compatível com o direito comunitário, em especial com o artigo 25.º CE, se esse tributo incidir igualmente sobre o camarão desembarcado por essas empresas noutro país da Comunidade.

Esta constatação é válida independentemente do local da captura do camarão, do facto de, depois de ter sido desembarcado noutro país da Comunidade, o camarão ter sido transportado para esse mesmo Estado-Membro e do facto de, em caso de desembarque noutro país da Comunidade, também serem pagos neste último a crivagem e o descasque do camarão.