CHEVASSUS-MARCHE

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GUISEPPE TESAURO

apresentadas em 20 de Março de 1997 *

1. Os presentes processos prejudiciais voltam a trazer à consideração do Tribunal de Justiça a problemática da legalidade do «octroi de mer», imposto que incide sobre todos os produtos introduzidos nos departamentos franceses ultramarinos, ou seja, Martinica, Guadalupe, Reunião e Guiana (a seguir «DOM»).

O Tribunal de Justiça ocupou-se já desta questão nos acórdãos Legros e o. [1], Lancry e o. [2] e Cadi Surgelé e o. [3]. No primeiro, recordo, o Tribunal de Justiça qualificou o *octroi de mer* então vigente como um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. No acórdão Lancry e o., o Tribunal declarou, em primeiro lugar, inválido o artigo 4.° da Decisão 89/688/CEE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1989 (a seguir «decisão») [4], que autorizava a manutenção em vigor provisória do regime da imposição vigente no momento da adopção dessa decisão. Além disso, o Tribunal de Justiça qualificou como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro a imposto em questão também quando é cobrado no acto da introdução nos DOM de mercadorias *originárias* e provenientes de uma outra região da França, portanto, mesmo em relação a uma situação puramente interna.

No acórdão Cadi Surgelés e o., finalmente, o Tribunal de Justiça declarou incompatível com o Tratado a aplicação do *octroi de mer* às mercadorias importadas nos DOM em proveniência de países terceiros não ligados à Comunidade por um acordo comercial.

Para os juízes franceses da Reunião (processo C-212/96) e de Paris (processos apensos C-37/96 e C-38/96), o problema do *octroi de mer* vem de novo submetido na configuração introduzida pela Lei 92-676 de 16 de Julho de 1992 (a seguir «lei»), que por sua vez dá execução à referida Decisão 89/688. Com essa decisão, foi imposto à França que transformasse o *octroi de mer* numa imposição indistintamente aplicável a todos os produtos, ressalvada a possibilidade de isenções a favor dos produtos locais durante um certo período de tempo.

O enquadramento normativo, os factos e as questões prejudiciais

2. Deve, antes de mais, recordar-se que os DOM constituem parte integrante da República Francesa e do território aduaneiro da Comunidade. A aplicação do Tratado nesses departamentos é regulada pelas disposições

* Língua original: italiano.

1 — Acórdão de 16 de Julho de 1992 (C-163/90, Colect., p. I-4625).

2 — Acórdão de 9 de Agosto de 1994 (C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, Colect., p. I-3957).

3 — Acórdão de 7 de Novembro de 1996 (C-126/94, Colect., p. I-5647).

4 — Decisão relativa ao regime do *octroi de mer* nos departamentos franceses ultramarinos (JO L 399, p. 46).

específicas constantes do artigo 227.°, n.° 2, nos termos das quais:

«No que diz respeito aos departamentos franceses ultramarinos, as disposições especiais e gerais do presente Tratado relativas:

— à livre circulação de mercadorias;

— à agricultura, com excepção do disposto no n.° 4 do artigo 40.°;

— à liberalização dos serviços;

— às regras de concorrência;

— às medidas de protecção previstas nos artigos 109.°-H, 109.°-I e 226.°;

— às instituições,

são aplicáveis a partir da entrada em vigor do presente Tratado.

As condições de aplicação das demais disposições do presente Tratado serão determinadas o mais tardar dois anos após a sua entrada em vigor, por meio de decisões do Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão.

As instituições da Comunidade zelarão por que, no âmbito dos procedimentos previstos no presente Tratado, e designadamente no seu artigo 226.°, se torne possível o desenvolvimento económico e social dessas regiões.»

3. O artigo 227.°, n.° 2, como foi confirmado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Hansen [5], distingue, portanto, entre as disposições indicadas no primeiro parágrafo, que designadamente abrangem as relativas à livre circulação de mercadorias e à concorrência e que são imediatamente aplicáveis a partir da entrada em vigor do Tratado, e as «demais», cuja aplicação aos DOM deve ser feita gradualmente, deixando ao Conselho a faculdade de adoptar a esse propósito uma regulamentação adequada às exigências específicas dessas partes do território francês.

4. Fazendo uso da faculdade que lhe foi assim reconhecida, o Conselho adoptou uma série de medidas de apoio ao desenvolvi-

5 — Acórdão de 10 de Outubro de 1978 (148/77, Recueil, p. 1787, Colect., p. 615).

mento dos DOM [6]. Em particular, na Decisão 89/688, já mencionada, o Conselho, considerando o papel desempenhado pelo *octroi de mer* no apoio ao desenvolvimento económico e social dos DOM, mas também a necessidade de reformar a disciplina vigente a fim de integrar plenamente essas regiões no processo da realização do mercado interno, instituiu, no artigo 1.°, a obrigação para as autoridades francesas de alterarem até 31 de Dezembro de 1992 o regime do *octroi de mer*, por forma a torná-lo indistintamente aplicável aos produtos introduzidos e aos obtidos nos DOM.

No artigo 2.°, n.° 2, a decisão prevê que as autoridades competentes de cada departamento ultramarino fixará uma taxa básica de incidência, que pode ser modulada consoante as categorias de produtos; essa modulação não será em caso algum de molde a «manter ou introduzir discriminações em detrimento dos produtos provenientes da Comunidade».

O mesmo artigo 2.°, n.° 3, estabelece que:

«Tendo em conta os condicionalismos específicos dos departamentos franceses ultramarinos e a fim de se atingir o objectivo referido no n.° 2 do artigo 227.° do Tratado, podem ser autorizadas, consoante as necessidades económicas, isenções parciais ou totais do imposto a favor das produções locais, por um período não superior a dez anos a partir da introdução do sistema de imposto em questão, nas condições previstas no artigo 3.° Essas isenções devem contribuir para a promoção ou manutenção de uma actividade económica nos departamentos franceses ultramarinos e inserir-se na estratégia de desenvolvimento económico e social de cada departamento francês ultramarino, tendo em conta o seu quadro comunitário de apoio, sem que venham necessariamente alterar as condições das trocas comerciais num sentido oposto ao do interesse comum.

Os regimes de isenção adoptados pelas autoridades competentes em cada departamento francês ultramarino serão notificados à Comissão, que do facto informará os Estados-membros e tomará posição num prazo de dois meses, com base nos critérios atrás indicados. Se a Comissão não se pronunciar nesse prazo, o regime será considerado aprovado» [7].

5. A França deu execução expressa à decisão com a Lei 92-676, já citada. Segundo o artigo 1.° dessa lei, nas regiões de Guadalupe, da Guiana, da Martinica e da Reunião, estão sujeitas a um imposto denominado «*octroi de mer*» a introdução de mercadorias, os forne-

6 — V., em particular, a Decisão 89/687/CEE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1989, que cria um programa de opções específicas para o afastamento e a insularidade dos departamentos franceses ultramarinos (Poseidom) (JO L 399, p. 39).

7 — Como foi recordado antes, o artigo 4.° da decisão, na medida em que autorizava a República Francesa a manter em vigor o então vigente regime do *octroi de mer* até 31 de Dezembro de 1992, foi declarado inválido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Lancry e o., já referido na nota 2.

cimentos a título oneroso por parte de pessoas que aí desenvolvam actividades de produção, agrícolas ou extractivas e os fornecimentos a título oneroso por parte de pessoas que adquiram com vista à exportação ou à revenda a terceiros sujeitos ao *octroi de mer.*

Os conselhos regionais estão autorizados a isentar do imposto a introdução e o fornecimento a título oneroso de produtos e matérias-primas destinadas a determinadas actividades.

6. É sobre a interpretação do direito comunitário à luz da decisão e da lei nacional que lhe deu execução que versam os presentes processos. Em particular, o processo C-212/96 põe a questão da validade da decisão, enquanto os processos apensos C-37/96 e C-38/96 põem o problema da compatibilidade com o direito comunitário da regulamentação nacional de execução da decisão.

Por razões evidentes de carácter sistemático, considero dever tratar a problemática no seu conjunto, examinando, sucessivamente, a questão referente à decisão (I) e a questão referente à regulamentação nacional (II).

I — A validade da Decisão 89/688 (processo C-212/96)

7. No processo pendente no tribunal administratif de Saint-Denis (ilha da Reunião), o recorrente pediu a anulação da deliberação de 11 de Dezembro de 1992, pela qual o conselho regional da Reunião estabeleceu as taxas de incidência dos *octroi de mer* aplicáveis nesse departamento e isentou do pagamento desse imposto as mercadorias produzidas na ilha. No entender do recorrente, a deliberação impugnada não respeita nem a *ratio* nem a letra da decisão, mesmo supondo que esta última seja compatível com o Tratado.

Considerando que a solução do litígio implica necessariamente a apreciação da conformidade com o Tratado da decisão, o tribunal de Saint-Denis submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«a) A Decisão 89/688/CEE do Conselho que autoriza a manutenção do *octroi de mer* aplicado aos produtos importados, bem como às mercadorias produzidas por empresas situadas num departamento ultramarino, está em conformidade com o Tratado, em especial com os seus artigos 9.°, 12.° e 13.°, uma vez que admite a possibilidade de isenção em benefício das empresas locais, com a única reserva de estas contribuírem para o desenvolvimento ou a manutenção de uma actividade económica?

b) Em caso de a resposta à primeira questão ser positiva: a Decisão 89/688 pode ser considerada, à luz das disposições do segundo parágrafo do artigo 95.° do Tratado de Roma, como permitindo uma diferenciação fiscal que prossiga objectivos económicos compatíveis com as exigências do Tratado e do direito derivado e que se justifique pelas condições económicas específicas dos departamentos ultramarinos?»

8. Considero que, para responder à questão do tribunal da Reunião, o Tribunal de Justiça deve, antes de mais, verificar se a decisão, ao autorizar as isenções ao pagamento do *octroi de mer* a favor das empresas locais, permitiu a manutenção de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma discriminação fiscal a apreciar à luz do artigo 95.° Nesta última hipótese, trata-se de verificar se essa autorização é compatível com o Tratado e, em particular, com o artigo 227.°, n.° 2.

9. O Governo francês e a Comissão salientam que o artigo 1.° da decisão consagra o princípio da sujeição ao *octroi de mer* de todos os produtos, locais e importados, e que o artigo 2.°, n.° 2, estabelece que o montante da imposição, em conformidade com o artigo 95.° do Tratado, deve ser determinado de modo tal a não criar discriminações em detrimento dos produtos importados. A natureza de imposição interna do imposto não é alterada, segundo o Governo francês e a Comissão, pela faculdade, concedida às autoridades locais pelo artigo 2.°, n.° 3, da decisão, de conceder isenções totais ou parciais a favor da produção local. Tratar-se-á, de facto, de isenções transitórias e submetidas a condições de molde a não alterar o regime das trocas em sentido contrário ao interesse comum. Por outro lado, o estabelecimento destas isenções, introduzindo embora uma diferença de tratamento entre produtos locais e importados, poderá considerar-se, ainda assim, compatível com o Tratado: segundo o que foi afirmado no acórdão Hansen [8], de facto, será permitido introduzir derrogações ao artigo 95.° desde que essas disposições não se insiram nas que são indicadas no artigo 227.°, n.° 2, primeiro parágrafo, e que são imediatamente aplicáveis nos DOM a partir da entrada em vigor do Tratado.

10. O Conselho, por seu turno, alega, em primeiro lugar, que a decisão obriga a República Francesa a alterar de um modo radical o regime do *octroi de mer*, transformando-o numa imposição interna incidindo indistintamente sobre todos os produtos. Como tal, o regime entra no âmbito de aplicação do artigo 95.°, norma em relação à qual o Conselho pode fixar, em conformidade com o disposto no artigo 227.°, n.° 2, as condições de aplicação nos DOM. Seguidamente e quanto à disposição do artigo 2.°, n.° 3, invoca, do mesmo modo que a Comissão e o Governo francês, o carácter não sistemático das isenções permitidas por esta disposição. As isenções, portanto, não serão de molde a desvirtuar a natureza do regime fiscal introduzido pela lei. Por último, o Conselho sublinha que o problema da validade da decisão não pode ser confundido com o da eventual ilegalidade das medidas nacionais de

8 — Acórdão já referido na nota 5.

execução, ilegalidade que, a ser reconhecida, não terá qualquer influência sobre a validade da própria decisão.

11. Começo por recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça [9], a mesma imposição não pode pertencer simultaneamente à categoria dos encargos de efeito equivalente a um direito aduaneiro, na acepção dos artigo 9.° e 12.°, e à das imposições internas na acepção do artigo 95.° De facto, os artigos 9.° e 12.° proíbem, entre os Estados-Membros, a cobrança de direitos aduaneiros de importação ou de exportação ou de encargos de efeito equivalente, ao passo que o artigo 95.° se limita a proibir imposições internas que tenham natureza discriminatória em detrimento dos produtos dos outros Estados-Membros, e só proíbe nesse limite. Mais particularmente, a característica essencial de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, que o distingue de uma imposição interna, reside na circunstância de o primeiro incidir exclusivamente sobre o produto importado como tal, enquanto a segunda incide quer sobre os produtos importados quer sobre os produtos nacionais segundo critérios objectivos e aplicados independentemente da origem dos produtos [10].

12. Recordo seguidamente que o Tribunal de Justiça, no acórdão Legros e o. [11], excluiu que o «antigo» regime do *octroi de mer* pudesse cair na alçada da noção de imposição interna na acepção do artigo 95.° De facto, enquanto todos os produtos introduzidos na ilha da Reunião estavam sujeitos à imposição, os produtos locais eram sistematicamente dela isentos; isto ocorria não com base em critérios objectivos que pudessem aplicar-se igualmente aos produtos importados, mas precisamente devido à sua origem local.

13. Ora, considero que a decisão permitiu a reintrodução, a despeito do que foi declarado no acórdão Legros e o., de uma medida contrária ao Tratado [12]. De facto, enquanto o artigo 1.° da decisão impõe às autoridades francesas modificar o regime do *octroi de mer* com vista a transformá-lo numa imposição interna não discriminatória, o artigo 2.°, n.° 3 — objecto da questão prejudicial — permite que sejam concedidas isenções totais ou parciais do imposto exclusivamente a favor dos produtos locais, e, portanto, não com base num critério objectivo, mas devido à sua origem. O resultado é, pois, o de autorizar a manutenção de um regime tributário discriminatório, já que as isenções são reservadas para os produtos locais e recusadas aos importados, apenas sobre os quais, de facto e de direito, incide a imposição.

Atendendo, portanto, ao carácter mesmo *prima facie* discriminatório em detrimento dos produtos importados que o sistema tem permitido pela decisão, é necessário determinar se o imposto se traduz numa imposição interna proibida pelo artigo 95.° ou numa medida de efeito equivalente a um direito aduaneiro.

9 — Acórdão de 7 de Maio de 1987, Co-Frutta (193/85, Colect., p. 2085, n.os 8 a 11).

10 — Acórdãos Co-Frutta, já referido, n.° 9, e de 7 de Dezembro de 1995, Ayuntamiento de Ceuta (C-45/94, Colect., p. I-4385, n.° 28).

11 — Acórdão já referido na nota 1, n.° 12.

12 — V. as nossas conclusões no processo Lancry e o., já referido na nota 2, n.° 14.

14. Considero, na verdade, que para o problema que acabo de expor podem conjecturar-se três soluções.

15. A primeira solução é que, prendendo-se com as disposições e, mesmo, com a imposição de um regime fiscal geral e abstracto, indistintamente aplicável a todas as mercadorias, as vantagens concedidas pela disposição controvertida não alteram a natureza de imposição interna, na acepção do artigo 95.°, do «novo» *octroi de mer.*

Trata-se de uma hipótese que privilegia, na interpretação das normas pertinentes, o aspecto formal do regime tributário controvertido relativamente aos seus efeitos substanciais. Nesta perspectiva, cairá na previsão do artigo 95.° e será proibido na medida em que seja discriminatório em detrimento do produto importado. Em apoio desta solução, poderia até invocar-se uma passagem da jurisprudência do Tribunal de Justiça, na qual, sem todavia ocupar-se do fundo da questão, afirmou genericamente que um sistema de imposição estruturado de molde a reservar unicamente à produção nacional as isenções ou as reduções fiscais constituía uma discriminação proibida pelo artigo 95.° do Tratado [13].

16. A segunda solução é a de que o sistema de isenções que aqui nos ocupa é de molde a, pelo seu conteúdo e efeitos, constituir, do ponto de vista substancial, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Com efeito, a concessão das isenções subtrai os produtos locais ao pagamento do imposto, que incide, pelo contrário e na sua integralidade, sobre os produtos importados em razão da sua importação no território dos DOM; as isenções, na realidade, determinam a sujeição ao imposto unicamente dos produtos não locais e assim, de facto, a imposição sobre esses produtos de um encargo pecuniário que tem natureza e efeitos de um direito de importação.

Isto é evidente no caso das isenções totais que, subtraindo completamente à imposição a produção local, não conseguem de modo algum esconder a essência de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, como foi já salientado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Legros e o. [14] e reafirmado no acórdão Ayuntamiento de Ceuta [15].

17. Observação análoga, aliás, deverá valer para as isenções parciais: mesmo estas, na verdade, são permitidas com base no mesmo critério estabelecido para as isenções totais: por outras palavras, tendo em conta, exclusivamente, a origem dos produtos. Por conseguinte, mesmo nesta hipótese e à semelhança da hipótese anterior, o benefício concedido

13 — Acórdão de 27 de Maio de 1981, Essevi e Salengo (142/80 e 143/80, Recueil, p. 1413, n.os 21 a 23).

14 — Acórdão já referido na nota 1, n.° 12.

15 — Acórdão já referido na nota 10, n.° 40.

às mercadorias locais constitui uma forma de vantagem fiscal cujo pressuposto de aplicação é a origem dos produtos. A única diferença, relativamente às isenções totais, reside na importância da isenção, que cobre só uma parte do imposto. Em substância, porém, isto traduz-se em permitir a sujeição dos produtos importados ao pagamento de uma (parte do) imposto adicional, que não incide sobre os produtos locais e, portanto, em autorizar que incida sobre os primeiros devido à importação, que assim se torna mais onerosa.

Em última análise, quer seja total ou parcial, a isenção retira ao imposto o carácter geral pretendido pelo artigo 95.°, na medida em que, já à partida, só está sujeito, total ou parcialmente, o produto importado.

18. Não escondo a minha preferência pela segunda solução considerada, porque mais fiel à substância e aos efeitos do regime de imposições que nos ocupa e, portanto, à exigência de uma visão realista, para além do dado formal, dos fenómenos da vida económica e que garante uma melhor adequação do direito ao facto e, assim, a prossecução mais eficaz das finalidades do Tratado. No caso em apreço, o sistema de tributação só por uma abordagem estritamente formal cairia no âmbito de aplicação do artigo 95.°; enquanto, de facto, entra na previsão dos artigos 9.° e 12.° [16].

A este respeito, por outro lado, não é despropositado recordar a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça segundo a qual a qualificação de uma imposição à luz do direito comunitário incumbe ao Tribunal de Justiça em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional [17].

19. Acrescento que o bem fundado da segunda solução considerada não pode ser infirmada pelas observações desenvolvidas pelas partes quanto ao carácter não sistemático das isenções autorizadas pelo artigo 2.°, n.° 3, da decisão, de modo a negarem que a disposição permite ao Estado-Membro introduzir um encargo de efeito equivalente.

Antes de mais, não é claro o que se deve entender por carácter «não sistemático», não tendo nenhuma das partes fornecido qualquer explicação a este respeito. Além disso, não se pode esquecer que a norma em

16 — No mesmo sentido exprimiu-se o advogado-geral Trabucchi no processo IGAV (acórdão de 18 de Junho de 1975, 94/74, Colect., p. 241; conclusões p. 251, em particular p. 253). Dizendo embora respeito a uma situação diversa daquela que aqui nos ocupa, que respeitava uma taxa parafiscal destinada a financiar a actividade de um organismo público, as conclusões formuladas naquele processo enunciam um princípio que, em meu entender, é de alcance geral.

17 — V., em último lugar, acórdão de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.° 39).

questão limita-se a autorizar «isenções parciais ou totais do imposto» por um período não superior a dez anos, sem qualquer referência às modalidades e à frequência de aplicação dessas isenções e, sobretudo, sem estabelecer quaisquer restrições para as autoridades locais na concessão dos benefícios em causa. Sobre este aspecto, ao contrário do que foi sustentado pelas partes, parece difícil tirar do conteúdo da decisão a conclusão de que as autoridades nacionais competentes não gozam do poder de isentar também sistematicamente do imposto a produção local. Portanto, além de ser genérica, a interpretação sugerida pelo Governo francês e pelas instituições intervenientes não encontra qualquer confirmação no texto da disposição controvertida.

20. Se se quiser tomar em conta a exigência de uma coerência sistemática da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que aconselha adoptar a respeito de problemas conexos soluções homogéneas, considero, por outro lado, possível analisar ainda uma terceira solução. Trata-se de aplicar ao caso que nos ocupa os mesmos critérios elaborados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular, em matéria de taxas parafiscais.

Recordo que o Tribunal de Justiça, para efeitos da qualificação destas imposições à luz do Tratado, considerou necessário ter em conta o destino do imposto considerado; e isto com a finalidade de reconduzir à noção do encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro as imposições apresentadas pelos Estados como fazendo parte de um sistema de imposições internas que incidia, nos mesmos termos, sobre os produtos nacionais e os importados e, portanto, susceptível de apreciação, em princípio, à luz do artigo 95.° [18].

21. Tendo em conta a impossibilidade, já evocada, de aplicar cumulativamente as disposições relativas às imposições internas discriminatórias e as relativas aos encargos de efeito equivalente, o critério distintivo entre os dois casos foi traçado pelo Tribunal de Justiça com referência ao carácter integral ou parcial da compensação do encargo, suportado pela produção nacional no acto da sua introdução no comércio, com as vantagens resultantes do destino do produto da imposição. Portanto, quando a compensação seja *total*, considera-se que a imposição incide *somente* sobre as *importações* e constitui, assim, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro na acepção dos artigos 9.° e 12.° do Tratado; quando a compensação seja

18 — No acórdão de 19 de Junho de 1973, Capolongo (77/72, Colect., p. 253, n.os 13 e 14), o Tribunal de Justiça tinha afirmado a este propósito que «uma contribuição integrada num regime geral de imposições internas, aplicada sistematicamente aos produtos nacionais e aos produtos importados segundo os mesmos critérios, pode, apesar de tudo, constituir um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, quando tal contribuição seja *exclusivamente* destinada a actividades que beneficiem especificamente o produto nacional abrangido pela imposição» (sublinhado meu). Esta orientação jurisprudencial foi confirmada posteriormente numa série de acórdãos, entre os quais me limito a recordar os acórdãos de 22 de Março de 1977, Steinike e Weinlig (78/76, Colect., p. 203); de 25 de Maio de 1977, Gucchi (77/76, Colect., p. 353); de 25 de Maio de 1977, Interzucheri (105/76, Recueil, p. 1029; Colect., p. 383), e de 28 de Janeiro de 1981, Kortmann (32/80, Recueil, p. 251). A mesma orientação foi também reiterada no que toca à aplicação do artigo 95.° No acórdão de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália (73/79, Recueil, p. 1533, n.° 15), o Tribunal de Justiça especificou de facto que: «Na interpretação do conceito de "imposições internas" na acepção do artigo 95.°, pode ser necessário ter em conta o destino do produto do imposto. Com efeito, quando o produto desse imposto se destina a alimentar actividades que aproveitam especialmente aos produtos nacionais tributados, pode resultar que a contribuição cobrada segundo os mesmos critérios constitua, apesar disso, uma tributação discriminatória, na medida em que a carga fiscal que incide sobre os produtos nacionais é neutralizada pelas vantagens que a mesma se destina a financiar, enquanto a que incide sobre os produtos importados representa um encargo líquido.»

parcial, considera-se que o produto nacional beneficia em todo o caso de uma redução do encargo fiscal e que, portanto, se está em presença de uma discriminação em detrimento do produto importado, contrária ao artigo 95.° [19].

22. Aplicando este critério ao caso que nos ocupa, deduzir-se-á que, caso se trate de uma *isenção total*, entrará em linha de conta a proibição consagrada pelos artigos 9.° e 12.° do Tratado. Pelo contrário, no caso de uma *isenção parcial*, o sistema cairá na previsão do artigo 95.° e será proibido na medida em que seja discriminatório, isto é, na medida em que imponha aos produtos importados um encargo superior ao suportado pelos produtos locais.

23. A solução avançada em último lugar, não respondendo embora, em minha opinião, totalmente à exigência já evidenciada de se analisar a substância de um regime de tributação para efeitos da sua qualificação à luz do Tratado, terá, pelo menos, o mérito de estar numa certa sintonia com a jurisprudência em matéria do destino do produto do imposto.

24. Dito isto, resta, em minha opinião, que a disposição controvertida, quer seja considerada contrária ao artigo 95.° ou aos artigos 9.° e 12.°, não poderá em todo o caso escapar à declaração de invalidade.

25. É pacífico que seria a este resultado a que se chegaria necessariamente caso se qualificasse o imposto em questão, que incide apenas sobre produtos importados e é objecto de isenção para os produtos locais, como um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Como reafirmou o Tribunal de Justiça no acórdão Lancry e o. [20], de facto, o artigo 227.°, n.° 2, exclui a possibilidade de derrogar à aplicação nos DOM das disposições indicadas no primeiro parágrafo, incluindo as relativas à livre circulação de mercadorias. Assim, com a sua decisão, o Conselho não podia legitimamente autorizar a França a introduzir um sistema de isenções fiscais reservadas para a produção local, que transforma o imposto em causa num encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro que é, enquanto tal, certamente proibido pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de mercadorias.

26. De resto, mesmo no caso de o Tribunal de Justiça não considerar que o facto de se ter autorizado as isenções altera o sistema, no seu conjunto ou, pelo menos, no que toca às isenções parciais, de modo que, de facto, continua a ser um sistema fiscal discriminatório na acepção do artigo 95.°, não se alte-

19 — V., quanto a este ponto, os acórdãos de 27 de Outubro de 1993, Scharbatke (C-72/92, Colect., p. I-5509, n.os 10 a 16); de 2 de Agosto de 1993, Celbi (C-266/91, Colect., p. I-4337, n.os 13 a 19); de 16 de Dezembro de 1992, Lornoy e o. (C-17/91, Colect., p. I-6523, n.os 17 a 22); de 16 de Dezembro de 1992, Claeys (C-114/91, Colect., p. I-6559, n.os 14 a 19); de 16 de Dezembro de 1992, Demoor e o. (C-144/91 e C-145/91, Colect., p. I-6613, n.os 18 a 21); de 11 de Junho de 1992, Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez (C-149/91 e C-150/91, Colect., p. I-3899, n.os 20 a 22), e 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.os 26 a 28).

20 — Acórdão já referido na nota 2, n.os 37 e 38.

rará, em meu entender, a conclusão no que respeita à invalidade da disposição em causa.

A este propósito, o Governo francês e a Comissão sustentaram que a decisão podia perfeitamente permitir derrogações ao artigo 95.° e, assim, autorizar medidas fiscais discriminatórias em detrimento das importações, visto que o artigo 95.° não está compreendido entre as disposições, indicadas no primeiro parágrafo do n.° 2 do artigo 227.°, que não são susceptíveis de derrogações por parte do Conselho. E isto, acrescentaram, foi confirmado também pelo Tribunal de Justiça no acórdão Hansen.

27. Não me parece que este argumento possa ser acolhido. É certamente verdade que, do ponto de vista da localização formal no Tratado, o artigo 95.° faz parte das disposições denominadas «fiscais» que não estão expressamente compreendidas entre as que não são susceptíveis das derrogações previstas no n.° 2 do artigo 227.° Todavia, a distinção entre o âmbito de aplicação próprio e específico do artigo 95.° (proibição das imposições internas discriminatórias) e o dos artigos 9.° e 12.° (proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros) de modo algum exclui a complementaridade da função desempenhada pela primeira disposição relativamente às normas que disciplinam a liberdade de circulação das mercadorias no interior do mercado comum e que, portanto, estão compreendidas entre as que são insusceptíveis de derrogações. A proibição consagrada no artigo 95.°, com efeito, desempenha unicamente um papel complementar relativamente à proibição estabelecida nos artigos 9.° e 12.°, na medida em que se destina a evitar que esta última seja contornada e eludida através de um instrumento tributário diverso. Nem se esqueça, além disso, que em ambos os casos se trata de imposições, tendo o direito aduaneiro e o encargo de efeito equivalente a mesma natureza fiscal das imposições a que se refere o artigo 95.°, e isto independentemente do eventual escopo económico prosseguido que pode também ser o mesmo em ambos os casos, por exemplo, um escopo proteccionista.

28. O Tribunal de Justiça teve oportunidade, em várias ocasiões e desde sempre, de evidenciar com clareza esta relação de complementaridade, afirmando que o artigo 95.° «*destina-se... a colmatar as brechas que um procedimento fiscal poderia abrir nas proibições previstas*» *nos artigos 9.° e 12.°* [21]. Tal afirmação foi posteriormente confirmada e melhor precisada em seguida:

«No sistema do Tratado, as disposições [do artigo 95.°] constituem um *complemento às disposições relativas à supressão dos direitos aduaneiros e dos encargos de efeito equivalente.* Têm por fim *assegurar a livre circulação das mercadorias* entre os Estados-Membros em condições normais de concorrência, pela eliminação de qualquer forma de protecção que possa resultar da aplicação de imposições internas discriminatórias para com os produtos originários de outros Estados-Membros. Como a Comissão expôs com razão, o artigo 95.° deve garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que respeita à concorrência entre os

21 — Acórdão de 1 de Julho de 1969, Comissão/Itália (24/68, Recueil, p. 193, n.° 5, Colect. 1969-1970, p. 57), sublinhado meu.

produtos nacionais e os produtos importados» [22].

Em suma, pode deduzir-se que o Tribunal de Justiça já reconheceu amplamente que o artigo 95.° se insere no âmbito da regulação da livre circulação das mercadorias, privilegiando, na interpretação e na qualificação da norma, o aspecto funcional e substancial relativamente ao aspecto de denominação ou da definição que se prende com a localização formal da disposição no Tratado.

29. Não me parece, por outro lado, que, em sentido contrário ao que acabo de referir, se possam extrair elementos significativos do acórdão Hansen, mesmo admitindo a absoluta intangibilidade da orientação nesse acórdão manifestada em relação a uma situação de facto específica. Nesse acórdão, de facto, o Tribunal de Justiça confirmou a distinção fundamental fixada pelo artigo 227.° entre as normas expressamente indicadas no primeiro parágrafo, que são imediatamente aplicáveis a partir da entrada em vigor do Tratado, e as outras, cuja aplicação nos DOM devia processar-se gradualmente e, em todo o caso, permitindo adoptar a seu respeito um regime adequado às exigências específicas desses territórios. É verdade que o Tribunal de Justiça fez no acórdão em questão referência expressa aos «capítulos e artigos do Tratado» imediatamente aplicáveis nos DOM; todavia, não considero que dessa referência se possa deduzir, de um modo unívoco e definitivo, que o Tribunal de Justiça tenha pretendido excluir que o artigo 95.° se prende com o regime da livre circulação das mercadorias e que, portanto, cai na alçada do primeiro parágrafo do n.° 2 do artigo 227.°

30. Semelhante exclusão parece-me insusceptível de ser compartilhada pelas razões de ordem sistemática a que fiz alusão anteriormente; aliás, também não me parece justificada do ponto de vista textual: deve recordar-se, de facto, que a numeração contida no artigo 227.°, n.° 2, primeiro parágrafo, é precedida da expressão «as disposições especiais e gerais do presente Tratado *relativas...*». Considero, portanto, que o legislador comunitário não pretendeu estabelecer uma lista exaustiva, composta exclusivamente das disposições abrangidas pelos títulos expressamente indicados, mas antes uma lista de normas que, pelo seu conteúdo e função, entram no âmbito do regime de uma determinada matéria.

31. Portanto, é o objecto das disposições, e não o seu *nomen juris*, que importa para os efeitos da sua apreciação à luz do artigo 227.°, n.° 2, de acordo com a função que desempenhem na economia geral do sistema.

22 — Acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/França (168/78, Recueil, p. 347, n.° 4); sublinhado meu. V. ainda acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Reino Unido (170/78, Recueil, p. 417, n.° 5), no qual o Tribunal de Justiça reafirmou que o artigo 95.° «tem por finalidade eliminar os atentados cometidos contra a livre circulação de mercadorias e contra as condições normais de concorrência entre Estados-Membros pela aplicação discriminatória ou proteccionista da fiscalidade interna», e ainda, de data mais recente, o acórdão Ayuntamiento de Ceuta, já referido na nota 10, n.° 29.

Por outro lado, se se acolhesse a solução oposta, excluindo o artigo 95.° das disposições indicadas no artigo 227.°, n.° 2, primeiro parágrafo, obter-se-ia o resultado, tanto paradoxal como inaceitável, de frustrar o efeito útil da norma, especificamente a inderrogabilidade das disposições relativas à livre circulação das mercadorias e, portanto, da proibição de introdução de encargos de efeito equivalente. Permitir-se-ia, em suma, deixar entrar pela janela aquilo que se pretendeu expulsar pela porta, a despeito da lógica do sistema e da jurisprudência do Tribunal de Justiça, já com trinta anos, que atribui ao artigo 95.° a função de «colmatar as brechas que um procedimento fiscal poderia abrir nas proibições» previstas nos artigos 9.° e 12.° [23].

Ponho um exemplo. Supondo um imposto de montante 100, com a isenção total sobre o produto local, paga-se zero, ao passo que, sobre o produto importado, paga-se 100: existe, de facto, uma diferença de 100 entre a imposição que incide sobre o segundo e aquela que «incide» sobre o primeiro. Ora bem, será realmente possível chegar também ao mesmo resultado recorrendo à isenção parcial. Para este efeito, basta aumentar a imposição para 150 e prever, a favor do produto local, uma isenção igual a 100. Deste modo, sobre o produto local incide uma imposição de 50, e sobre o produto importado de 150: a diferença é, também neste caso, igual a 100, exactamente como na hipótese da isenção total descrita anteriormente.

32. Nem me parece que haja aqui espaço para traçar uma diferença, à luz do artigo 227.°, n.° 2, entre as isenções totais e as isenções parciais; e isto, bem entendido, caso o Tribunal de Justiça fizesse entrar as primeiras no âmbito de aplicação dos artigos 9.° e 12.° e as segundas no do artigo 95.° Não é difícil imaginar, de facto, que, se o artigo 95.° fosse considerado como uma disposição «derrogável», na acepção que foi precisada, um legislador hábil poderia, através do instrumento da isenção parcial do imposto, atingir o mesmo resultado que obteria com a concessão da isenção total que cai na alçada dos artigos 9.° e 12.°

33. Quase não é necessário acrescentar que a inobservância substancial do disposto no artigo 227.°, n.° 2, caso as isenções fossem consideradas contrárias ao artigo 95.° e este último excluído da regulamentação «relativa» à circulação de mercadorias, também respeitaria a um outro domínio, o das regras da concorrência. O regime de isenções em causa poderia, de facto, importar também no que toca à regulamentação dos auxílios. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a noção de auxílio compreende as intervenções que, de formas diversas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subsídios na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos. Daqui decorre que as medidas através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, não implicando embora transferência de recursos de Estado, colocam os seus beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes, constituem auxílios de Estado, na

23 — Acórdão de 1 de Julho de 1969, Comissão/Itália, já referido na nota 21.

acepção do n.° 1 do artigo 92.°, do Tratado [24].

Nesse caso, as normas relativas aos auxílios «expressamente» compreendidas entre as que não são susceptíveis de derrogação por força do disposto no artigo 227.°, n.° 2, uma derrogação ao artigo 95.° efectuada através da concessão das isenções teria também o resultado de contornar as disposições sobre os auxílios e, portanto, violar, também sob este aspecto, o disposto no artigo 227.°, n.° 2. Isto, naturalmente, não significa que um regime de auxílios aos DOM seja sempre ilegal; todavia, para conceder legalmente esses auxílios, entendo que se devem respeitar os processos previstos pelo Tratado.

34. À luz das observações anteriormente expostas, considero que se deve responder ao tribunal nacional que o artigo 2.°, n.° 3, da Decisão 89/688 é inválido na medida em que permite a introdução de um regime de isenções fiscais incompatível com os artigos 9.° e 12.° do Tratado. A mesma conclusão também se impõe caso o Tribunal de Justiça considere que o imposto controvertido é, no todo ou em parte, contrário ao artigo 95.° do Tratado.

24 — V. acórdão de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Colect., p. I-877, n.os 13 a 14).

II — A regulamentação nacional relativa ao «novo» *octroi de mer* (processos apensos C-37/96 e C-38/96)

35. Como já recordei no início das presentes conclusões, o legislador francês deu execução à decisão através da Lei 92-676 de 16 de Julho de 1992, a mesma data do acórdão Legros. Após instituir o «novo» *octroi de mer* sobre a introdução de mercadorias nos DOM, a lei define detalhadamente as modalidades de sujeição ao imposto e as respectivas isenções, autorizando ainda as autoridades locais a prever casos particulares de isenção.

36. Especificamente, o artigo 3.°, n.° 1, prevê que são sujeitas ao imposto todas as empresas cujo volume de negócios exceda, no ano precedente, 3 500 000 FF. Podem também ser sujeitas ao imposto, em determinados casos, as empresas com um volume de negócios compreendido entre os 2 000 000 e os 3 500 000 FF.

A matéria colectável do *octroi de mer* cobrado sobre mercadorias importadas é constituída pelo seu valor aduaneiro no momento da introdução no território dos DOM (artigo 4.°). Para as operações internas aos DOM, pelo contrário, a matéria colectável é representada pelo preço das mercadorias, excluindo IVA, reduzido de 15% para as despesas de comercialização.

Segundo o artigo 10.°, por último, os produtos idênticos ou similares pertencentes à mesma categoria de mercadorias são sujeitos ao mesmo imposto, seja qual for a sua proveniência. A mesma disposição, porém, autoriza os conselhos regionais a isentar total ou parcialmente do imposto, consoante as necessidades económicas, as entregas a título oneroso efectuadas pelas pessoas que desenvolvem nos DOM uma actividade de produção. Estas isenções devem respeitar à totalidade dos produtos pertencentes a uma mesma categoria de mercadorias.

37. Nos processos pendentes no tribunal d'instance de Paris, as recorrentes, sociedades da Martinica que comercializam produtos importados de outros Estados-Membros, requereram o reembolso do *octroi de mer* que pagaram sobre todos os produtos importados após a entrada em vigor da lei.

Em apoio do pedido, alegaram que o novo regime do *octroi de mer*, apesar da diferença aparente em relação ao precedentemente em vigor, produz o mesmo resultado que um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, na medida em que, de facto, só incide sobre as importações, ficando a maior parte da produção local isenta do pagamento do imposto.

38. O tribunal *a quo* salientou, antes de mais, que, por força da regulamentação nacional, o *octroi de mer* se aplica indeferentemente tanto às mercadorias importadas como às de produção local, sendo cobrado com base num mesmo critério objectivo: o volume de negócios. Isto excluiria, portanto, a possibilidade de qualificar o novo imposto de encargo de efeito equivalente, como pretendem as recorrentes.

Tendo em conta, porém, as disposições da lei que autorizam, como se viu, as isenções totais ou parciais do imposto e ainda outros tipos de vantagens a favor da produção local, susceptíveis de afectar a igualdade de tratamento entre as empresas locais e as estrangeiras, o tribunal nacional submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O regime instituído pela Lei 92-676 de 17 de Julho de 1992, relativa ao *octroi de mer* e que dá execução à decisão do Conselho de Ministros das Comunidades Europeias, 89/688 de 22 de Dezembro de 1989, teve por efeito substituir um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, na acepção do acórdão prejudicial de 16 de Julho de 1992 (Legros), em ruptura com o regime anteriormente aplicável ao *octroi de mer*, por uma verdadeira imposição interna não discriminatória, conforme à letra e ao espírito do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia?»

39. Caso o tribunal partilhe da minha conclusão sobre a invalidade do artigo 2.°, n.° 3, da decisão, que consequências se deverá

retirar no que toca à questão do tribunal de Paris?

Direi de imediato que a eventual invalidade das disposições da decisão que autorizam a introdução de isenções totais e/ou parciais no regime de imposição interna implicará necessariamente que as medidas nacionais que se prendem com essa autorização serão, em princípio, incompatíveis com o Tratado. Todavia, deve examinar-se mais de perto a regulamentação que de facto foi adoptada com vista à execução da decisão e, em particular, de que modo e em que medida se deu, de facto, seguimento à autorização enunciada no artigo 2.°, n.° 3, da decisão.

40. Na verdade, a lei transformou formalmente o novo *octroi de mer* numa imposição interna, que incide indiferentemente sobre todas as mercadorias, tanto locais como importadas. Contudo, previu certos tipos de vantagens. Trata-se, em particular, da isenção do imposto concedida às empresas com um volume de negócios inferior a 3 500 000 FF (nos termos do artigo 3.°, n.° 1, primeiro parágrafo); da isenção total ou parcial concedida a algumas produções locais (nos termos dos artigos 2.°, n.° 2, segundo parágrafo, e 10.°, n.° 2) e ainda da redução de 15% da matéria colectável para os produtos locais [nos termos do artigo 4.°, alínea b)].

41. Segundo as recorrentes no processo principal, o novo regime esconde, sob a veste de um sistema tributário indistintamente aplicável a todas as mercadorias, as características e os efeitos discriminatórios do «antigo» *octroi de mer:* o que, segundo elas, isso resulta à evidência do regime da sujeição ao imposto, dos critérios de cálculo e ainda das modalidades de cobrança. Em particular, na medida em que, de facto, reserva para os produtos locais as vantagens antes recordadas, a lei acaba, segundo as recorrentes, por criar uma disparidade de tratamento manifesto em detrimento dos produtos importados.

As recorrentes no processo principal acrescentam que, criando uma discriminação em detrimento dos produtos importados, a lei produz os mesmos efeitos que um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Nestas condições, se o artigo 95.° for declarado susceptível de derrogação, por não estar compreendido entre as disposições visadas pelo artigo 227.°, n.° 2, primeiro parágrafo, a lei será, em todo o caso, contrária aos artigos 9.° e 12.° do Tratado, que são imediatamente aplicáveis aos DOM nos termos do mesmo artigo 227.°, n.° 2. Na verdade, constituindo o novo regime do *octroi de mer* um sistema fiscal regional autónomo que subordina a concessão das vantagens previstas a um processo de verificação da origem dos produtos beneficiários, prejudicará, segundo as recorrentes, quer a unicidade do território aduaneiro quer a livre circulação de mercadorias.

42. O Governo francês e a Comissão desenvolvem argumentos quase idênticos. Em

linha geral, observam que o novo regime do *octroi de mer* constitui uma imposição interna na acepção do artigo 95.°, indistintamente aplicável, segundo critérios objectivos, às mercadorias importadas e às produzidas nos DOM. Admitem que a sujeição de todos os produtos ao imposto sofre algumas excepções, representadas pelas vantagens já referidas que são reservadas para os produtos locais. Todavia, sustentam, estas vantagens, ainda que discriminatórias, não são susceptíveis de modificar a natureza de imposição interna do novo *octroi de mer*, sendo ademais justificadas pela necessidade de assegurar o desenvolvimento económico e social dos DOM. Sob este aspecto, o Governo francês e a Comissão sublinham, por outro lado, que as vantagens fiscais concedidas pela lei aos produtos locais devem ser consideradas como plenamente legítimas: de facto, correspondem à previsão da decisão através da qual o Conselho, ao abrigo do artigo 227.°, n.° 2, primeiro parágrafo, autorizou as autoridades dos DOM a introduzirem regimes fiscais mais favoráveis para os produtos locais.

43. Mais especificamente, a possibilidade de isentar total ou parcialmente do imposto determinadas produções locais, concedida pela lei aos conselhos regionais dos DOM, é absolutamente legítima na medida em que corresponde perfeitamente ao que prevê o artigo 2.°, n.° 3, da decisão.

A redução de 15% da matéria colectável prevista para o imposto cobrado sobre os produtos locais, apesar de criar uma discriminação, aliás justificada pelas exigências específicas das empresas locais, não é de molde, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a eliminar a natureza de imposição interna do imposto em questão.

Seguidamente e no que toca à última excepção prevista pela lei, relativa à isenção para as empresas com um volume de negócios inferior a 3 500 000 FF, trata-se, segundo o Governo francês e a Comissão, de uma vantagem necessária para apoiar as empresas mais débeis, tornando-as mais competitivas no mercado. Contudo, da isenção em causa não beneficia, atentos os números, exclusivamente ou predominantemente a produção local, o que exclui o seu carácter discriminatório.

44. A legalidade do regime do imposto controvertido deve ser apreciada à luz do artigo 95.°, ou, em alternativa, dos artigos 9.° e 12.° [25].

25 — As recorrentes no processo principal invocaram incidentalmente a proibição das restrições quantitativas à importação consagrada no artigo 30.° do Tratado. Deve, a este propósito, recordar-se que o artigo 30.°, disposição fundamental da regulamentação da livre circulação de mercadorias, é uma disposição de carácter geral, em relação às disposições especiais referentes aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros e às imposições fiscais discriminatórias. Enquanto norma geral, o artigo 30.° aplica-se de um modo muito subsidiário, e poderíamos mesmo dizer residual, em relação aos artigos 9.° a 12.°, por um lado, e ao 95.°, por outro; por outras palavras, quando estejam preenchidas as condições prévias previstas no Tratado, são as normas especiais que se devem aplicar e não a disposição geral referente às medidas de efeito equivalente. V. acórdão de 27 de Março de 1977, Iannelli e Volpi (74/76, Colect., p. 175, n.° 9), e, de data mais recente, acórdão de 11 de Março de 1992, Compagnie Commerciale de l'Ouest e o., já referido na nota 19, n.os 20 e 21.

45. Ora, é antes de mais pacífico, na medida em que é admitido pelo Governo francês e reconhecido pela Comissão, que o sistema tributário introduzido pela lei nacional que dá execução à decisão apresenta certos aspectos discriminatórios em detrimento das importações. Em termos gerais, considero estas discriminações ilegais, desde logo devido ao facto de a sua pretensa «base jurídica», isto é, o artigo 2.°, n.° 3, da decisão, à qual se ligam directa ou indirectamente, dever ser considerada inválida. Na medida em que o Conselho não tinha o poder de autorizar a introdução de derrogações às disposições do Tratado em consideração das necessidades dos DOM, as medidas nacionais que introduzem essas derrogações devem considerar-se ilegais.

46. Em particular, no que toca à faculdade, concedida pela lei aos conselhos regionais dos DOM, de conceder isenções totais ou parciais do imposto exclusivamente a favor das produções locais, valem evidentemente as observações e os critérios que formulei no âmbito do processo C-212/96 para qualificar as isenções autorizadas pela decisão [26].

47. Relativamente à redução da matéria colectável para o cálculo do imposto sobre os produtos locais, recordo que o Tribunal de Justiça precisou, já por várias vezes, que, para os efeitos da aplicação da proibição das discriminações consagrada no artigo 95.° do Tratado, é necessário tomar em consideração não só a taxa do imposto interno que incide directa ou indirectamente os produtos nacionais e importados, mas também a matéria colectável e as modalidades da cobrança da taxa em causa. De facto, o critério decisivo para a aplicação do artigo 95.° é constituído pela incidência efectiva de cada imposto sobre o produto nacional, por um lado, e sobre o produto importado, por outro; na verdade e também quando a taxa do imposto seja idêntica, a incidência do imposto pode variar consoante as disposições referentes à matéria colectável e à cobrança que sejam aplicadas, respectivamente, ao produto nacional e ao importado [27].

48. Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 95.°, primeiro parágrafo, proíbe onerar as mercadorias importadas com um imposto calculado de forma diferente da do imposto que onera o produto nacional similar e que conduza a uma imposição superior sobre os produtos importados, independentemente da diferença eventual que incida sobre o preço de dois produtos [28], ou da natureza menor e incidental do obstáculo criado pelo imposto nacional [29]. Em particular, como o Tribunal de Justiça declarou, já por várias vezes, há violação do artigo 95.°, primeiro parágrafo, quando a tributação aplicada ao produto importado e a aplicada ao produto nacional similar sejam determinadas de modo e segundo modalidades diferentes das quais resulte uma tributação superior do produto importado [30].

26 — V. *supra*, n.os 13 a 24.

27 — V., em especial, acórdão de 12 de Maio de 1992, Comissão/Grécia (C-327/90, Colect., p. I-3033, n.° 11), e acórdão de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca (47/88, Colect., p. I-4509, n.° 18).

28 — Acórdão de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Colect., p. 89, n.° 16).

29 — Acórdão de 16 de Fevereiro de 1977, Schöttle (20/76, Colect., p. 87, n.° 22).

30 — Acórdãos Comissão/Grécia, já referido na nota 27, n.° 12, e de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo (C-152/89, Colect., p. I-3141, n.° 20).

49. À luz dos princípios recordados, resulta evidente a incompatibilidade com o Tratado do regime controvertido: este é já *prima facie* discriminatório, pois que prevê uma redução da matéria colectável para o cálculo do imposto cobrado sobre o produto local, sem estender esta redução aos produtos importados. Esta circunstância, de resto, não foi contestada e, pelo contrário, foi admitida expressamente quer pelo Governo francês quer pela Comissão. Quase não é necessário acrescentar que a vantagem em causa está ainda em manifesta oposição com o disposto no artigo 2.°, n.° 2, da decisão, nos termos do qual a modulação da taxa do imposto de base segundo categorias de produtos não deve em caso algum ser «de molde a manter ou introduzir discriminações em detrimento dos produtos provenientes da Comunidade».

50. Deve, portanto, considerar-se incompatível com a proibição das imposições internas discriminatórias consagrada no artigo 95.° uma legislação que, como no caso concreto, prevê um sistema de cálculo da matéria colectável que tem por efeito sujeitar o produto importado a uma tributação superior à que incide sobre o produto local similar.

51. Resta examinar, entre os três tipos de vantagens fiscais consideradas pela lei, o respeitante à isenção concedida às empresas com um volume de negócios inferior a 3 500 000 FF.

As recorrentes na causa principal sustentam, com base nos dados das câmaras de comércio, que a vantagem em questão só aparentemente respeita a todas as empresas: na realidade, tratar-se-á de uma vantagem reservada apenas às empresas locais, a grande maioria das quais se situa, no que toca ao volume de negócios, abaixo do limiar fixado na lei.

As recorrentes acrescentam que, em todo o caso, incumbe ao tribunal nacional verificar se a isenção controvertida acaba por produzir os efeitos que elas supõem.

52. De sinal diametralmente oposto são as considerações formuladas a este respeito pelo Governo francês e pela Comissão. Ambos contestam as afirmações das recorrentes no processo principal, fornecendo alguns dados destinados a provar a sua total inexactidão e demonstrando o carácter não discriminatório da isenção controvertida.

53. Deve, portanto, registar-se que subsiste uma nítida oposição entre os dados fornecidos pelas sociedades recorrentes e os formulados pela Comissão. Estes últimos são parciais, na própria opinião da instituição, na medida em que não abrangem toda a produção local e, em particular, a das empresas familiares. Donde resulta, por conseguinte, que não parece ser possível retirar indicações significativas dos diferentes dados fornecidos pelas partes.

Por outro lado, tendo em conta a falta no despacho de reenvio de indicações claras e unívocas a este respeito, o Tribunal de Justiça apenas pode deduzir da questão prejudicial as diversas hipóteses encaradas e indicar, em relação a cada uma delas, quais os critérios aplicáveis. Caberá, portanto, ao tribunal nacional proceder às verificações de facto úteis para verificar se a isenção controvertida é efectivamente reservada, a título exclusivo ou principal, à produção local.

54. Deve, em todo o caso, salientar-se que a isenção em discussão é concedida segundo um critério objectivo, o volume de negócios, que se aplica tanto aos produtos locais como aos importados. Portanto, esta vantagem que é indistintamente aplicável a todas as mercadorias, deve, em princípio, considerar-se compatível com o artigo 95.°; isto, porém, na medida em que não produza qualquer efeito discriminatório ou proteccionista. Deve, por isso, verificar-se se, mesmo não prevendo diferenças formais consoante a nacionalidade das empresas, semelhante medida não acaba por traduzir-se numa vantagem reservada apenas à produção local, e recusada *a priori* às empresas estrangeiras. Esta verificação é deixada ao tribunal nacional, a quem incumbe verificar se o limite fixado na lei foi estabelecido de um modo tal que, de facto, apenas as empresas locais, ou pelo menos a maior parte delas, beneficiam das isenções, ao passo que as empresas estrangeiras, devido ao facto de geralmente atingirem volumes de negócios superiores ao limite em questão, são as únicas sobre as quais incide o imposto.

Se tal acontecer efectivamente, é evidente que estaremos perante uma discriminação «indirecta», contrária à proibição das imposições internas discriminatórias consagrada no artigo 95.° do Tratado.

55. À luz das considerações expostas, sugiro que se responda aos tribunais nacionais nos seguintes termos:

— No processo C-212/96:

«O artigo 2.°, n.° 3, da Decisão 89/688/CEE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1989, relativa ao regime do *octroi de mer* nos departamentos franceses ultramarinos, é inválido na medida em que permite a introdução de um regime de isenções fiscais que é incompatível ou com os artigos 9.° e 12.° do Tratado ou com o artigo 95.° do mesmo Tratado, e que não é permitido pelo disposto no artigo 227.°, n.° 2.»

— Nos processos apensos C-37/96 e C-38/96:

«a) Os artigos 9.°, 12.° e 95.° do Tratado opõem-se ao regime tributário em causa, na medida em que reserva para a produção local certas isenções totais ou parciais do imposto, bem como uma redução da matéria colectável para o cálculo do imposto.

b) Incumbe ao tribunal nacional verificar se a isenção prevista na lei a favor das empresas com um volume de negócios inferior a um valor prefixado é de molde a produzir, na prática, uma discriminação em detrimento das empresas estrangeiras, proibida pelo artigo 95.° do Tratado.»