ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
14 de Setembro de 1995 *

Nos processos apensos C-485/93 e C-486/93,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou e pelo Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou (Grécia), destinados a obter, nos litígios pendentes nestes órgãos jurisdicionais entre

Maria Simitzi

e

Dimos Kos,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do Tratado CEE, nomeadamente dos seus artigos 9.°, 12.°, 13.°, 16.° e 95.°, e sobre a interpretação do artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (relator), J.-P. Puissochet e L. Sevón, juízes,

* Língua do processo: grego.

advogado-geral: G. Tesauro,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de Maria Simitzi, por Dimitrios Kyriakopoulos, Konstantinos Finokaliotis e Dimos Nikopoulos, advogados em Tessalónica,

— em representação do Governo helénico, por Panagiotis Kamarineas, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, Panagiotis Mylonopoulos, colaborador jurídico no serviço especial do contencioso comunitário do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Christina Sitara, mandatária judicial, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Richard Wainwright, consultor jurídico principal, e Maria Kontou-Durande, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Maria Simitzi, representada por Dimos Nikopoulos, Dimitrios Kyriakopoulos e Konstantinos Finokaliotis, do Governo helénico, representado por Panagiotis Kamarineas, e Ioanna Galani-Maragoudaki, consultor jurídico especial adjunto no serviço especial do contencioso comunitário do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes, e da Comissão das Comunidades Europeias, representada por Maria Kontou-Durande, na audiência de 23 de Março de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 18 de Maio de 1995,

profere o presente

Acórdão

1 Através de duas decisões de 25 de Outubro de 1993, que deram entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Dezembro de 1993, o Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou e o Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou (Grécia) submeteram, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, várias questões prejudiciais sobre a interpretação do Tratado CEE, nomeadamente dos seus artigos 9.°, 12.°, 13.°, 16.° e 95.°, e sobre a interpretação do artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de dois recursos destinados a obter a anulação ou a alteração de uma decisão de inscrever M. Simitzi no rol nominativo da dívida fiscal relativamente a impostos municipais de importação, aplicando-lhe coimas pelo incumprimento das suas obrigações.

3 O Dodecaneso, um grupo de ilhas na extremidade sudeste do mar Egeu, esteve sob administração italiana até 1946. Os Decretos locais n.^{os} 187/1938 e 132/1939 da administração italiana previam a aplicação de um imposto (dazio di consumo) sobre os bens de consumo importados e exportados do Dodecaneso e autorizavam os municípios do Dodecaneso a cobrá-lo.

4 Depois da integração do Dodecaneso na Grécia, esse imposto municipal foi mantido em vigor através de uma série de disposições legislativas helénicas.

5 Na altura em que ocorreram os factos que estão na origem do litígio, o imposto municipal de importação era de 4% do valor dos produtos importados. O imposto municipal de exportação era, com excepção de Rodes, de 1% sobre o valor das mercadorias exportadas.

6 M. Simitzi importou mercadorias para a ilha de Cós entre 8 de Novembro e 23 de Dezembro de 1991 e entre 2 de Janeiro e 26 de Fevereiro de 1992. Com base na legislação nacional, o presidente da Câmara de Cós adoptou uma decisão nos termos da qual M. Simitzi foi inscrita no rol da dívida fiscal municipal relativamente a impostos municipais de importação calculados com base no valor das mercadorias importadas durante esses períodos. Por força dessa mesma decisão, a recorrente foi igualmente inscrita no rol nominativo relativamente a coimas por incumprimento das obrigações prescritas pelas disposições nacionais.

7 M. Simitzi interpôs dois recursos destinados a obter a anulação ou a alteração dessa decisão, para o Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou, em 14 de Julho de 1992, e para o Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou, em 24 de Junho de 1992, respectivamente.

8 Esses dois órgãos jurisdicionais consideraram necessário suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

«1) O imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-Membro sobre a importação de mercadorias de outro Estado-Membro, com fundamento na sua entrada numa região do território do primeiro Estado-membro, constitui um encargo de efeito equivalente a direitos de importação, ainda que o encargo incida também sobre as mercadorias que são introduzidas nessa região procedentes de outra parte do território desse mesmo Estado?

2) O imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-Membro sobre a exportação de mercadorias para outro Estado-Membro, com fundamento na saída dessas mercadorias de uma região do território do primeiro Estado-membro, constitui um encargo de efeito equivalente a direitos de exportação, ainda que essa imposição incida igualmente sobre as mercadorias que são expedidas dessa região para outra parte do território desse mesmo Estado?

3) As disposições legais por força das quais continuam a ser cobrados os dois impostos supra-referidos são compatíveis com o direito comunitário?

4) Em caso de resposta negativa à questão precedente e tendo em conta o facto de o território do país no qual o direito comunitário é aplicável estar também incluído na soberania de um Estado-membro, ao abrigo da qual são cobrados os referidos impostos proporcionais numa parte desse Estado, bem como o facto de não terem sido tomadas medidas especiais para esse território pelos tratados comunitários de adesão, põe-se a questão de saber se é permitida pelo direito comunitário uma regulamentação através da qual se aplica um imposto sobre as mercadorias introduzidas nessa mesma região provenientes especial e unicamente de outras regiões desse mesmo Estado, bem como se é permitida uma regulamentação através da qual se aplica um imposto sobre as mercadorias que são expedidas dessa mesma região especial e unicamente para outras regiões desse mesmo Estado, ou se esse imposto especial equivale a um tratamento mais desfavorável dessas mercadorias provenientes das já referidas regiões ou que a elas se destinam relativamente às mercadorias que provêm de outros Estados-membros ou que se destinam a estes, no que diz respeito à parte em questão desse Estado-Membro, entravando por essa forma a livre circulação de mercadorias no interior do espaço único europeu?

5) Caso o Tribunal considere que os supra-referidos impostos proporcionais constituem um imposto interno, põe-se a questão de saber se se trata de encargos fiscais que têm a natureza de impostos sobre o volume de negócios e se é proibida a sua acumulação com o imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do artigo 33.° da Directiva 77/388/CEE do Conselho?»

9 Por despacho de 30 de Janeiro de 1995, proferido nos termos do artigo 43.° do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, apensaram-se os dois processos para efeitos da fase oral e do acórdão.

Quanto à primeira questão

10 Com a primeira questão, os órgãos jurisdicionais de reenvio interrogam o Tribunal de Justiça sobre o conceito de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros de importação.

11 No acórdão de 16 de Julho de 1992, Legros e o. (C-163/90, Colect., p. I-4625), o Tribunal declarou que um imposto proporcional ao valor aduaneiro dos bens, cobrado por um Estado-membro sobre as mercadorias importadas de outro Estado-membro devido à sua introdução numa região do território do primeiro Estado-membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, apesar de o imposto incidir igualmente sobre as mercadorias introduzidas nessa região provenientes de outra parte do mesmo Estado.

12 A República Helénica alega, porém, que o imposto em questão nos processos principais deve distinguir-se do que foi objecto do processo Legros e o., já referido. Neste último caso, o *octroi de mer* incidia unicamente sobre os produtos importados e tinha como objectivo limitar as importações a fim de encorajar a produção local. Inversamente, nos litígios nos processos principais, o imposto municipal incide não apenas sobre as importações mas também sobre as exportações a partir do Dodecaneso, incluindo as de produtos locais. Esta diferença demonstra que o objectivo da imposição do imposto municipal é unicamente o de assegurar recursos às administrações locais. Em consequência, este imposto não constituiria um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação ou de exportação.

13 Este argumento não merece acolhimento.

14 Em primeiro lugar, segundo jurisprudência constante, resulta do sistema de união aduaneira previsto pelo Tratado, e designadamente dos seus artigos 9.°, 12.°, 13.° e 16.°, e do carácter geral e absoluto da proibição de qualquer direito aduaneiro aplicável às mercadorias que circulam entre os Estados-Membros, que os direitos aduaneiros são proibidos independentemente de qualquer consideração da finalidade para que foram instituídos, bem como do destino das suas receitas (v. acórdão de 1 de Julho de 1969, Comissão/Itália, 24/68, Colect. 1969-1970, p. 57, n.° 7).

15 Em segundo lugar, um encargo pecuniário imposto unilateralmente que onera as mercadorias nacionais ou estrangeiras que passam a fronteira, quando não é um direito aduaneiro propriamente dito, constitui um encargo de efeito equivalente, na acepção dos artigos 9.°, 12.°, 13.° e 16.° do Tratado, ainda que não seja cobrado em benefício do Estado e não exerça qualquer efeito discriminatório ou protector (mesmo acórdão, n.° 9).

16 Finalmente, é indiferente do ponto de vista da sua classificação à luz do Tratado, que um imposto consista numa imposição global ou em duas imposições distintas constituídas, por um lado, por um direito de importação e, por outro, por um direito de exportação. Ao incidir com carácter geral sobre todas as passagens na fronteira, um imposto como o que está em causa torna mais difícil a interpenetração visada pelo Tratado e tem, portanto, sobre a livre circulação de mercadorias um efeito equivalente a um direito aduaneiro (mesmo acórdão, n.° 14).

17 Deve responder-se à primeira questão dos órgãos jurisdicionais de reenvio que um imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-membro sobre as mercadorias importadas de outro Estado-membro, com fundamento na entrada numa região do território do primeiro Estado-membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, ainda que o encargo incida também sobre as mercadorias que são introduzidas nessa região procedentes de outra parte do

território desse mesmo Estado, ainda que as mercadorias exportadas dessa região estejam igualmente sujeitas a um imposto *ad valorem*.

Quanto à segunda questão

18 Com a segunda questão, os órgãos jurisdicionais de reenvio interrogam o Tribunal de Justiça sobre o conceito de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros de exportação.

19 Como foi acima recordado, um encargo pecuniário unilateralmente imposto e que incide sobre as mercadorias pelo facto de estas terem passado a fronteira constitui um encargo de efeito equivalente. Um encargo que incide sobre as mercadorias nacionais pelo facto de serem exportadas do Estado-Membro em causa constitui, portanto, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, na acepção do artigo 16.° do Tratado.

20 Esta conclusão não é afectada pelo facto de o encargo pecuniário incidir também sobre as mercadorias que deixam uma região de um Estado-Membro com destino a outra parte do território desse mesmo Estado.

21 Um imposto cobrado numa fronteira regional, com fundamento na expedição de produtos a partir de uma região de um Estado-Membro com destino a outras regiões do mesmo Estado, constitui um entrave pelo menos tão grave à livre circulação de mercadorias como um imposto cobrado na fronteira nacional com fundamento na exportação de produtos a partir do conjunto do território de um Estado-Membro (v., por analogia, o acórdão Legros e o., já referido, n.° 16).

22 Deve por conseguinte responder-se à segunda questão dos órgãos jurisdicionais de reenvio que um imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-Membro sobre mercadorias exportadas para outro Estado-Membro, pelo facto de estas saírem de uma região do território do primeiro Estado-Membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, ainda que incida igualmente sobre as mercadorias que saem dessa região para outra parte do território desse mesmo Estado.

Quanto à terceira questão

23 Tendo em consideração as respostas dadas à primeira e segunda questões, deve responder-se à terceira questão que uma disposição nacional, por força da qual é cobrado um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, não é compatível com os artigos 9.° e segs. do Tratado.

Quanto à quarta questão

24 Com a quarta questão, os órgãos jurisdicionais de reenvio interrogam o Tribunal sobre a natureza dos impostos *ad valorem* cobrados por um Estado-Membro sobre as mercadorias introduzidas numa região do seu território e provenientes unicamente de outras regiões desse mesmo Estado e sobre as mercadorias expedidas de uma região unicamente para outras regiões do mesmo Estado.

25 No acórdão de 9 de Agosto de 1994, Lancry e o. (C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, Colect., p. I-3957), o Tribunal declarou que um imposto proporcional ao valor aduaneiro dos bens, cobrado por um Estado-membro sobre todas as mercadorias introduzidas numa região do seu território, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, não apenas na medida em que incide sobre as mercadorias introduzidas nesta

região em proveniência de outros Estados-membros, mas igualmente na medida em que é cobrado sobre as mercadorias introduzidas nesta região em proveniência de outra parte deste mesmo Estado.

26 Raciocínio idêntico se aplica no caso de um imposto que incide sobre mercadorias expedidas de uma dada região para outras regiões do mesmo Estado.

27 Deve, por conseguinte, responder-se à quarta questão dos órgãos jurisdicionais de reenvio que constituem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, respectivamente de importação e exportação, os impostos *ad valorem* cobrados por um Estado-Membro sobre mercadorias introduzidas numa região do seu território provenientes unicamente de outras regiões desse mesmo Estado e sobre as mercadorias expedidas de uma região unicamente para outras regiões desse mesmo Estado.

Quanto à quinta questão

28 Tendo em consideração as respostas *supra*, não se justifica responder à quinta questão.

Quanto aos efeitos no tempo do presente acórdão

29 O Governo helénico invocou nas suas alegações na audiência a faculdade de que goza o Tribunal, caso considere que um imposto como o ora em litígio é incompatível com as disposições pertinentes do Tratado, de limitar no tempo os efeitos do presente acórdão. Invocou, por um lado, as incertezas que subsistiam sobre o

real alcance da proibição dos encargos de efeito equivalente até serem proferidos os acórdãos Legros e o. e Lancry e o., já referidos, e, por outro, as consequências financeiras graves que resultariam para as administrações locais de uma decisão que declarasse o imposto em questão incompatível com o direito comunitário.

30 O Tribunal decidiu a este respeito no acórdão Legros e o., já referido, que, por considerações imperiosas de segurança jurídica, as disposições do Tratado, relativas a encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros de importação, não podiam ser invocadas em apoio de pedidos de restituição de um imposto como o *octroi de mer,* pago antes da data do acórdão (16 de Julho de 1992), a não ser pelos requerentes que antes dessa data tivessem interposto recurso judicial ou apresentado reclamação equivalente.

31 Ora, o imposto em causa deve ser qualificado como um imposto da mesma natureza que o *octroi de mer* que estava em causa no processo Legros e o. Pode, portanto, admitir-se que, até 16 de Julho de 1992, era razoável que a República Helénica pudesse considerar que o imposto impugnado era compatível com o direito comunitário.

32 Devem, pois, ter-se em conta as mesmas considerações de segurança jurídica e decidir em consequência que a limitação no tempo formulada no acórdão Legros e o. se aplica igualmente a pedidos de restituição de montantes cobrados com base no imposto impugnado.

33 Em contrapartida, não há que limitar os efeitos do presente acórdão para além de 16 de Julho de 1992, data do acórdão Legros e o., já referido. Com efeito, a partir dessa data, o Governo helénico não podia ignorar que o imposto impugnado não era compatível com o direito comunitário.

34 Em conclusão, deve precisar-se que as disposições do Tratado, relativas aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, não podem ser invocadas em apoio de pedidos destinados a obter a restituição de montantes cobrados antes de 16 de Julho de 1992 com base no imposto em causa, salvo por requerentes que tenham, antes dessa data, interposto recurso judicial ou apresentado reclamação equivalente.

Quanto às despesas

35 As despesas efectuadas pelo Governo helénico e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Monomeles Dioikitiko Protodikeio Rodou e pelo Trimeles Dioikitiko Protodikeio Rodou, por decisões de 25 de Outubro de 1993, declara:

1) **Um imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-membro sobre as mercadorias importadas de outro Estado-membro, com fundamento na entrada numa região do território do primeiro Estado-membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de importação, ainda que o encargo incida também sobre as mercadorias que são introduzidas nessa região procedentes de outra parte do território desse mesmo Estado, e ainda que as mercadorias exportadas dessa região estejam igualmente sujeitas a um imposto *ad valorem*.**

2) Um imposto *ad valorem* cobrado por um Estado-Membro sobre mercadorias exportadas para outro Estado-Membro pelo facto de estas saírem de uma região do território do primeiro Estado-Membro constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação, ainda que incida igualmente sobre as mercadorias que saem dessa região para outra parte do território desse mesmo Estado.

3) Uma disposição nacional, por força da qual é cobrado um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, não é compatível com os artigos 9.° e segs. do Tratado.

4) Constituem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, respectivamente de importação e exportação, os impostos *ad valorem* cobrados por um Estado-Membro sobre mercadorias introduzidas numa região do seu território provenientes unicamente de outras regiões desse mesmo Estado e sobre as mercadorias expedidas de uma região unicamente para outras regiões desse mesmo Estado.

5) As disposições do Tratado CEE, relativas aos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, não podem ser invocadas em apoio de pedidos destinados a obter a restituição de montantes cobrados antes de 16 de Julho de 1992 com base no imposto em causa, salvo por requerentes que tenham, antes dessa data, interposto recurso judicial ou apresentado reclamação equivalente.

Gulmann Moitinho de Almeida Edward

Puissochet Sévon

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 14 de Setembro de 1995.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

C. Gulmann