CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 27 de Fevereiro de 2003 [1]

1. Na Dinamarca, os automóveis novos estão sujeitos a um imposto de registo com uma taxa especialmente elevada. Uma associação profissional que exerce a actividade de importação de automóveis opõe-se ao montante da taxa do imposto e impugna-o nos tribunais nacionais com base em vários fundamentos, alegando, designadamente, que constitui uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa à importação, proibida nos termos do artigo 28.° CE. Nestas circunstâncias, o Østre Landsret (Tribunal regional oriental) pretende saber i) se esse imposto pode ser abrangido pela referida proibição e ii) em caso afirmativo, se o imposto pode ser justificado pelas razões referidas no artigo 30.° CE ou aceites pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Disposições pertinentes do Tratado

2. O Tratado CE contém três conjuntos específicos de disposições que proíbem os obstáculos ao comércio de mercadorias entre Estados-Membros: os artigos 23.° CE e 25.° CE; os artigos 28.° CE a 30.° CE, relativamente aos quais é solicitada uma decisão; e o artigo 90.° CE Estas disposições são aplicáveis a três tipos de obstáculos — respectivamente, direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, restrições quantitativas e medidas de efeitos equivalente, e imposições internas — e as respectivas condições de aplicação também são diferentes.

3. Os artigos 23.° CE a 31.° CE dizem respeito à livre circulação de mercadorias. Prevêem uma união aduaneira e a proibição das restrições quantitativas ao comércio.

4. Em especial, o artigo 25.° CE dispõe: «São proibidos entre os Estados-Membros os direitos aduaneiros de importação e de exportação ou os encargos de efeito equivalente. Esta proibição é igualmente aplicável aos direitos aduaneiros de natureza fiscal» [2].

5. O artigo 28.° CE dispõe: «São proibidas, entre os Estados-Membros, as restrições

1 — Língua original: inglês.

2 — O artigo 25.° CE é frequentemente citado a par do artigo 23.° CE, que contempla a mesma proibição, mas não inclui explicitamente os «direitos aduaneiros de natureza fiscal»; para simplificar, referir-me-ei apenas ao artigo 25.° CE.

quantitativas à importação, bem como todas as medidas de efeito equivalente.» O artigo 29.° prevê uma proibição idêntica para as exportações.

6. No acórdão Dassonville [3], o Tribunal de Justiça definiu as medidas de efeito equivalente como todas as medidas susceptíveis de «prejudicar, directa ou indirectamente, actual ou potencialmente, o comércio intracomunitário».

7. Contudo, nos termos do artigo 30.° CE, os artigos 28.° CE e 29.° CE não impedem as «proibições ou restrições [...] justificadas por razões de moralidade pública, ordem pública e segurança pública; de protecção da saúde e da vida das pessoas e animais ou de preservação das plantas [...] Todavia, tais proibições ou restrições não devem constituir nem um meio de discriminação arbitrária nem qualquer restrição dissimulada ao comércio entre os Estados-Membros».

8. Além disso, o Tribunal de Justiça desenvolveu uma linha de jurisprudência que teve início com o acórdão Cassis de Dijon [4], segundo a qual medidas «indistintamente aplicáveis» (que se aplicam do mesmo modo a mercadorias nacionais e importadas) podem cair sob a alçada do artigo 28.° CE se restringirem o comércio, mas podem ser justificadas a fim de satisfazer exigências imperativas tais como a eficácia dos controlos fiscais, a protecção da saúde pública, a lealdade das transacções comerciais e a defesa dos consumidores, desde que sejam proporcionais ao objectivo pretendido e constituam o meio para atingir esse objectivo que menos prejudique o comércio.

9. Os artigos 90.° CE a 93.° CE, incluídos no título do Tratado sobre as regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação de legislações, dizem respeito a disposições fiscais. O artigo 90.° CE dispõe:

«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.»

3 — Acórdão de 11 de Julho de 1974 (8/74, Recueil, p. 837, Colect., p. 423).

4 — Acórdão de 20 de Fevereiro de 1979, Rewe-Zentral (120/78, Colect., p. 327).

Antecedentes e tramitação processual

10. Todos os Estados-Membros, com excepção da Alemanha, da França, do Luxemburgo, da Suécia e do Reino Unido, cobram um imposto de registo sobre a aquisição de automóveis novos. Em Itália, o montante é fixo, na Bélgica e em Portugal a base tributável é a cilindrada do veículo e nos restantes Estados a base de cálculo é o preço do automóvel. Em Espanha, na Grécia, nos Países Baixos, na Áustria e na Finlândia, essa base é o preço sem IVA, ao passo que na Dinamarca e na Irlanda já inclui o IVA. A percentagem das taxas varia consideravelmente entre os Estados-Membros, podendo também variar segundo outros critérios (tais como a cilindrada e o tipo de utilização) no interior de cada Estado-Membro [5].

11. Embora a variação seja grande e as diferenças de método de cálculo dificultem as comparações, o montante e a proporção do imposto de registo cobrado na Dinamarca são significativamente mais elevados do que em qualquer outro Estado-Membro. O imposto é cobrado a uma taxa de 105% do preço de compra até um limiar fixado anualmente — ao que parece, cerca de 53 000 DKK (7 122 euros) em 2002 — e de 180% do restante, em que o preço tomado como base tributável já inclui 25% de IVA e uma percentagem adicional fixa de 9% destinada a ter em conta a margem de lucro do distribuidor, independentemente da margem de lucro por este efectivamente praticada. Assim, parece que um automóvel com um preço base de 10 000 euros pode custar ao comprador um total de 30 000 euros, incluindo cerca de 17 000 euros de imposto de registo, e que um automóvel cujo preço base seja 30 000 euros pode vir a custar ao todo 107 000 euros, incluindo cerca de 67 000 euros de imposto de registo.

12. Uma carga fiscal global que frequentemente excede 200% não tem paralelo em qualquer outro Estado-Membro — as taxas mais elevadas de tributação, na Finlândia e na Grécia, não chegam a 100% para motores com cilindrada abaixo dos 2000 cc e a proporção do imposto de registo é menor nesses países, porque é cobrado antes do IVA. Em total contraste, no Luxemburgo, o único imposto sobre o preço de venda de automóveis (novos) é o IVA à taxa de 15% e a Bélgica, a Alemanha, a Grécia, a França, a Itália, a Suécia e o Reino Unido cobram menos de 30%, no total.

13. Na Dinamarca, o imposto de registo de automóveis remonta a 1924 e parece ser pacífico que se destina essencialmente a

5 — Esta e outras informações úteis podem ser encontradas na comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a tributação dos veículos de passageiros na União Europeia — acções previstas a nível nacional e comunitário [COM (2002) 431 final].

obter receitas, embora não sejam de excluir outras considerações — como as preocupações ambientais e de segurança rodoviária.

14. Não existe, na Dinamarca, qualquer indústria de fabrico de automóveis, pelo que, na prática, todos os automóveis que entram no mercado dinamarquês são importados de outro Estado-Membro ou provenientes do exterior da Comunidade. O imposto é cobrado na altura do primeiro registo do automóvel na Dinamarca, mas não em qualquer revenda posterior; também é cobrado na importação de automóveis usados.

15. Antes de 1990, o imposto aplicava-se também a automóveis usados, mas de modo que não reflectia adequadamente a desvalorização destes. Considerando que o imposto tanto sobre os automóveis novos como sobre os usados é incompatível com as normas comunitárias, a Comissão intentou uma acção por incumprimento contra a Dinamarca, que culminou com o acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Dezembro de 1990 [6], no qual foi decidido que, ao cobrar um imposto de registo sobre os automóveis usados importados baseado num valor fixo superior ao valor real do veículo [7], o que tem como consequência que os automóveis usados importados são tributados de forma mais onerosa do que os automóveis usados vendidos na Dinamarca após aí terem sido previamente matriculados, o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do actual artigo 90.° CE.

16. No entanto, o Tribunal de Justiça não considerou procedente a alegação de incumprimento, na medida em que se referia ao imposto sobre automóveis novos. O percurso lógico do Tribunal de Justiça foi o seguinte [8].

17. A acção da Comissão baseou-se exclusivamente no actual artigo 90.° CE, tendo as partes concordado em que, para esse efeito, o imposto era uma imposição interna. No entanto, o objectivo deste artigo é garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos nacionais e produtos importados. Não pode ser invocado contra imposições internas que incidem sobre os produtos importados, na falta de produção nacional similar ou concorrente; em particular, este artigo não permite censurar o carácter excessivo do nível de tributação que os Estados-Membros poderão adoptar relativamente a determinados produtos na falta de qualquer efeito discriminatório ou protector.

6 — Acórdão Comissão/Dinamarca (C-47/88, Colect., p. I-4509). Na altura, o limiar entre as taxas de 105% e de 180% era 19 750 DKK.

7 — 100% do preço do veículo novo se o mesmo tiver menos de seis meses e 90% deste preço se tiver mais de seis meses.

8 — N.os 5 a 14 do acórdão.

18. O Tribunal de Justiça reconheceu que, tal como tinha decidido no acórdão Stier [9], os Estados-Membros não podem aplicar impostos de um montante tal que a livre circulação de mercadorias fique comprometida, sempre que, na falta de produção interna comparável, as proibições do artigo 90.° CE não sejam aplicáveis. No entanto, essas imposições só podem ser apreciadas com base nos actuais artigos 28.° CE a 30.° CE, e a acção não foi proposta nessa base [10].

19. A demandante no processo no órgão jurisdicional nacional, De Danske Bilimportører (a seguir «DBI»), é uma associação profissional que exerce a actividade de importação de automóveis. Em 1999, comprou um veículo novo de marca Audi — presumivelmente importado de outro Estado-Membro — para utilização pelo seu director, pelo preço total (incluindo despesas de entrega) de 498 546 DKK, das quais 297 456 DKK correspondiam ao imposto de registo.

20. A demandante propôs uma acção contra o Ministério das Finanças dinamarquês, alegando que o imposto é ilegal à luz de várias disposições comunitárias e requerendo a sua restituição.

21. Além dos artigos 28.° CE, 29.° CE e 90.° CE, acima referidos, a demandante invocou os artigos 11.°, A, n.° 2, alínea a), e 33.° da Sexta Directiva IVA [11], nos termos dos quais, respectivamente, a matéria colectável inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos e os Estados-Membros só podem manter ou introduzir impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios se não derem origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira; os artigos 3.°, n.° 1, alínea g), e 10.° CE, que conjuntamente dispõem que os Estados-Membros devem abster-se de tomar quaisquer medidas que falseiem a concorrência no mercado interno; o artigo 81.° CE, que proíbe os acordos e práticas concertadas que tenham por objectivo ou efeito restringir ou falsear a concorrência; e o Regulamento n.° 1475/95 [12], que torna o artigo 81.°, n.° 3, CE aplicável aos acordos de distribuição de veículos automóveis no interior da Comunidade.

22. O Østre Landsret, a que o caso foi submetido, pretende obter do Tribunal de Justiça uma orientação quanto à interpretação do artigo 28.° CE, pelo que, no despacho de reenvio, não refere os pedidos subsidiários baseados nas outras disposições mencionadas no número anterior. Suspendeu a instância e solicitou ao Tribu-

9 — Acórdão de 4 de Abril de 1968 (31/67, Colect. 1965-1968, p. 831).

10 — N.° 13 do acórdão.

11 — 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).

12 — Regulamento (CE) n.° 1475/95 da Comissão, de 28 de Junho de 1995, relativo à aplicação do n.° 3 do artigo 85.° do Tratado CE [actual artigo 81.°, n.° 3, CE] a certas categorias de acordos de distribuição e de serviço de venda e pós-venda de veículos automóveis (JO L 145, p. 25).

nal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1) A cobrança dum imposto indirecto (um imposto de registo) por um Estado-Membro, que para automóveis novos se cifra em 105% até 52 800 DKK e 180% sobre o restante do valor tributável, pode constituir uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa à importação e, portanto, proibida nos termos do artigo 28.° CE, conforme foi declarado pelo Tribunal de Justiça no processo C-47/88, Comissão/Dinamarca, Colect. 1990, p. I-4509, n.° 13?

2) Caso a resposta à questão 1) seja afirmativa, pode o imposto de registo ser justificado pelas razões referidas no artigo 30.° CE ou que resultam da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o artigo 28.° CE, conforme o processo 120/78, Rewe Zentral, Colect. 1979, p. 327?»

23. Foram apresentadas observações escritas pela DBI, pelo Governo dinamarquês em representação do Ministério das Finanças como demandado no processo principal, pelos Governos italiano e finlandês e pela Comissão, tendo todos eles, excepto o Governo italiano, apresentado alegações orais na audiência.

Apreciação

24. A questão essencial neste caso é saber se um imposto de registo de automóveis do tipo descrito pode ser apreciado nos termos do artigo 28.° CE; em caso de resposta afirmativa, se existe a possibilidade de justificação. O órgão jurisdicional nacional não pretende explicitamente obter uma orientação relativamente a quaisquer outras disposições — na verdade, em relação a determinadas alegações da DBI, absteve-se intencionalmente de o fazer. No entanto, o artigo 28.° CE tem de ser visto no contexto da estrutura do Tratado, pelo que se torna necessária alguma apreciação dos artigos 25.° CE e 90.° CE.

Os Artigos 25.° CE, 28.° CE e 90.° CE em geral

25. Já acima referi brevemente estas disposições [13], mas pode ser útil recapitular algumas das suas características mais relevantes.

26. O artigo 25.° CE proíbe os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equiva-

13 — N.os 3 a 9.

lente. O conceito abrange qualquer encargo, por menor que seja, que onere as mercadorias pelo facto de passarem a fronteira [14]. Inclui encargos relativos a formalidades administrativas tais como controlos, desde que as taxas não ultrapassem o custo real dos controlos em razão dos quais foram cobradas, que os controlos em causa tenham um carácter obrigatório e uniforme, que sejam previstos pelo direito comunitário no interesse geral da Comunidade e que favoreçam a livre circulação de mercadorias, designadamente ao neutralizarem obstáculos que possam resultar de medidas unilaterais [15]. Se assim não for, a proibição é absoluta e independente de qualquer efeito restritivo do comércio — embora seja possível pensar que tais encargos têm sempre algum efeito restritivo. Quando esses direitos ou encargos existem, por mínimos que sejam, a observância do disposto no artigo 25.° CE só pode ser alcançada pela sua abolição.

27. O artigo 90.° CE proíbe os impostos internos discriminatórios relativamente aos produtos similares de outros Estados-Membros ou que de algum modo protejam os produtos nacionais. Complementando o artigo 25.° CE, tem como objectivo assegurar a livre circulação de mercadorias em condições normais de concorrência através da eliminação de toda e qualquer forma de protecção que possa resultar da aplicação de impostos internos discriminatórios e, assim, garantir uma perfeita neutralidade dos impostos internos em termos de concorrência entre produtos nacionais e produtos importados [16].

28. Tal como no artigo 25.° CE, não está previsto que a tributação se subtraia à proibição com base em qualquer regra *de minimis* ou em qualquer outro fundamento justificativo. No entanto, a proibição não é de tributação, mas de discriminação e de protecção, pelo que basta eliminar o elemento de discriminação ou de protecção para respeitar o disposto no artigo. A situação é considerada globalmente, ao decidir se existe qualquer discriminação ou protecção, de modo que podem entrar em jogo factores de compensação — dependendo das suas condições de aplicação, uma taxa fixa pode efectivamente dar lugar a discriminação [17], e é possível conceber um encargo aplicado apenas a produtos importados que, de facto, corrija um desequilíbrio provocado pela imposição de um encargo diferente a produtos nacionais numa fase anterior da produção.

29. O artigo 28.° CE proíbe as restrições quantitativas e todas as medidas de efeito

14 — Acórdãos de 1 de Julho de 1969, Comissão/Itália (24/68, Recueil, p. 193, n.os 8 a 10, Colect. 1969-1970, p. 57), e Diamantarbeiders (2/69 e 3/69, Colect. 1969-1970, p. 63, n.os 15 a 18); mais recentemente, ver acórdão de 23 de Abril de 2002, Nygård (C-234/99, Colect., p. I-3657, n.° 19).

15 — Acórdão de 27 de Setembro de 1988, Comissão/Alemanha (18/87, Colect., p. 5427, n.° 8).

16 — V., por exemplo, acórdão de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343, n.° 24).

17 — V., por exemplo, acórdão de 5 de Maio de 1970, Comissão/Bélgica (77/69, Recueil, p. 237, Colect. 1969-1970, p. 335).

equivalente. O conceito é muito amplo [18] e (como é geralmente aceite) também não há uma regra *de minimis* [19]. No entanto, em contraste com as situações reguladas pelos artigos 25.° CE ou 90.° CE, se uma medida nacional cair, em princípio, sob a alçada do artigo 28.° CE, pode, não obstante, ser justificada e não sujeitar-se à proibição por qualquer das razões referidas no artigo 30.° CE e na jurisprudência do Tribunal de Justiça [20].

30. Em comparação com os artigos 25.° CE e 90.° CE, o artigo 28.° CE tem manifestamente um alcance muito amplo e constitui uma espécie de rede de protecção. O Tribunal de Justiça declarou que ele visa, de modo geral, todas as medidas que entravem as importações e que não sejam especificamente tratadas noutras disposições do Tratado [21]. Em relação àqueles artigos, cada um dos quais é *lex specialis*, tem-se considerado que o artigo 28.° CE é *lex generalis* [22].

31. Tendo em conta as diferentes consequências que decorrem da aplicação dos três artigos, importa saber com segurança qual deles é pertinente, em cada caso. Se uma medida for abrangida pelo artigo 25.° CE, tem de ser abolida, ao passo que se for abrangida pelo artigo 90.° CE, apenas há que eliminar o elemento de protecção ou de discriminação. Uma medida que caia sob a alçada do artigo 28.° CE pode ser permitida se prosseguir um ou mais objectivos justificados, de modo proporcionado para os atingir, ao passo que o âmbito para justificação ao abrigo dos artigos 25.° CE ou 90.° CE é muito mais limitado. Por outro lado, estes dois artigos só são aplicáveis num número muito limitado de circunstâncias e implicam sempre um encargo ou imposto, ao passo que o artigo 28.° CE é susceptível de aplicação a uma grande variedade de medidas que podem prejudicar o comércio.

32. Nessas circunstâncias, não surpreende que o Tribunal de Justiça tenha repetidamente indicado que existem barreiras entre os âmbitos de aplicação respectivos dos três artigos, dos quais apenas um pode ser aplicável a uma determinada medida.

33. No acórdão Compagnie Commerciale de l'Ouest [23], o Tribunal de Justiça observou que «o âmbito de aplicação do artigo

18 — V. a definição dada no acórdão Dassonville, citada, *supra*, no n.° 6.

19 — V., por exemplo, acórdãos de 5 de Abril de 1984, Van de Haar (177/82 e 178/82, Recueil, p. 1797, n.° 13), de 13 de Março de 1984, Prantl (16/83, Recueil, p. 1299, n.° 20); de 14 de Março de 1985, Comissão/França (269/83, Recueil, p. 837, n.° 10), e de 5 de Junho de 1986, Comissão/Itália (103/84, Colect., p. 1759, n.° 18). Contudo, o Tribunal de Justiça admitiu que alguns efeitos restritivos podem ser demasiado aleatórios e demasiado indirectos para que se possa considerá-los susceptíveis de entravar o comércio: v. acórdãos de 18 de Junho de 1998, Corsica Ferries France (C-266/96, Colect., p. I-3949, n.° 31); de 21 de Setembro de 1999, BASF (C-44/98, Colect., p. I-6269, n.° 16), e de 13 de Janeiro de 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Colect., p. I-151, n.° 30).

20 — V., *supra*, n.os 7 e 8.

21 — V., por exemplo, acórdão Bergandi, já referido na nota 16, n.° 33.

22 — V., por exemplo, as conclusões do advogado-geral G. Tesauro no processo Compagnie Commerciale de l'Ouest (acórdão de 11 de Março de 1992, C-78/90 a C-83/90, Colect., pp. I-1847, I-1865).

23 — Já referido na nota 22, n.os 20 a 22 do acórdão; para uma confirmação mais recente, ver também acórdão de 3 de Fevereiro de 2000, Dounias (C-228/98, Colect., p. I-577, n.° 39).

[28.° CE] não abrange os entraves a que se referem outras disposições específicas do Tratado e que os entraves de natureza fiscal ou de efeito equivalente a direitos aduaneiros a que se referem os artigos [25.° CE e 90.° CE] não são abrangidos pela proibição do artigo [28.° CE] [...] o Tribunal de Justiça deve examinar, em primeiro lugar, se uma medida [...] é abrangida pelas disposições dos artigos [25.° CE ou 90.° CE], e só em caso de resposta negativa terá de examinar se a medida em causa cai sob a alçada do artigo [28.° CE] [...]».

34. E, no que diz respeito aos âmbitos de aplicação distintos dos artigos 25.° CE e 90.° CE, o Tribunal de Justiça tem sistematicamente considerado [24] que «as disposições relativas aos encargos de efeito equivalente e as relativas às imposições internas discriminatórias não são aplicáveis cumulativamente, de forma que uma mesma imposição não pode, no sistema do Tratado, ser incluída simultaneamente nestas duas categorias».

Os artigos 25.° CE e 90.° CE no caso em apreço

35. O imposto de registo em questão tem manifestamente natureza fiscal. Com base nessa característica, e à luz da jurisprudência referida no n.° 33, *supra*, pode ser examinado nos termos do artigo 25.° CE como um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou nos termos do artigo 90.° CE como uma imposição interna.

36. No entanto, o artigo 25.° CE só é aplicável a encargos cobrados pelo facto de mercadorias passarem uma fronteira. No presente caso, se bem que provavelmente o imposto seja cobrado, na prática, pouco depois da importação, parece que o facto tributável é o primeiro registo para utilização rodoviária na Dinamarca, e não a passagem da fronteira. Embora o Tribunal de Justiça não disponha de todos os pormenores quanto ao modo de aplicação, é possível presumir que o imposto seria igualmente aplicável se um particular construísse o seu próprio automóvel na Dinamarca e tentasse utilizá-lo na via pública, nesse país. Inversamente, parece plausível que um veículo importado apenas para ser exposto num museu ou, porventura, para ser utilizado exclusivamente numa propriedade privada, poderia não estar sujeito ao imposto. Em todo o caso, não foi sugerido, nem no Tribunal de Justiça nem, ao que parece, no órgão jurisdicional nacional, que o imposto é efectivamente um direito aduaneiro ou um encargo de efeito equivalente, que é cobrado pelo facto de os automóveis passarem a fronteira ou que deve ser apreciado à luz do artigo 25.° CE.

37. A serem correctas estas hipóteses sobre a aplicação do imposto de registo, parece que o mesmo deve ser apreciado à luz do artigo 90.° CE, ainda que incida apenas

24 — Mais recentemente, ver acórdão Nygård, já referido na nota 14, n.° 17.

sobre automóveis importados. Como o Tribunal de Justiça observou no acórdão Comissão/França [25], «mesmo um encargo que incide sobre um produto importado de outro Estado-Membro, no caso de não existir um produto nacional idêntico ou semelhante, não constitui um encargo de efeito equivalente, mas uma imposição interna na acepção do artigo [90.° CE], se se integrar num sistema geral de imposições internas que incidem sistematicamente sobre categorias de produtos, segundo critérios objectivos aplicados independentemente da origem dos produtos».

38. O imposto de registo em questão no caso presente parece ajustar-se àquela definição. É aplicável sistematicamente a categorias de veículos, segundo critérios objectivos. Além disso, os impostos de registo de veículos têm sido sistematicamente considerados pelo Tribunal de Justiça como imposições internas na acepção do actual artigo 90.° CE [26]. E, no acórdão Comissão/Dinamarca [27], o imposto dinamarquês foi considerado pelas partes e pelo Tribunal de Justiça como uma imposição interna na acepção daquele artigo.

39. Contudo, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu muito claramente que o imposto sobre automóveis novos não viola o artigo 90.° CE, porque não existia produção nacional semelhante ou concorrencial e, portanto, qualquer possibilidade de um efeito de protecção ou de discriminação. Relativamente aos automóveis usados, parece resultar do despacho de reenvio que a Dinamarca acatou o acórdão Comissão/Dinamarca e que o efeito discriminatório verificado pelo Tribunal de Justiça foi eliminado.

40. É certo que, em comentário a aspectos da acção que intentou no órgão jurisdicional nacional, a DBI alegou que o facto de uma taxa fixa de 9% como margem de lucro do distribuidor ser incluída automaticamente na tributação de automóveis novos, mas não na dos usados, e de as peças e reparações não serem afectadas favorece os automóveis usados (que constituem, na sua esmagadora maioria, um «produto nacional») em relação aos automóveis novos (todos importados) e introduz, assim, uma discriminação proibida pelo artigo 90.° CE. Contudo, não tendo sido apresentado qualquer outro argumento — e não tendo sido submetida qualquer questão — a este respeito, não considero apropriado que o Tribunal de Justiça aborde esse ponto.

41. Nesta fase, parece ser de concluir que, por fazer parte de um sistema de imposições internas e não por ser cobrado em virtude da passagem de uma fronteira, o imposto de registo em questão deve ser apreciado com referência não ao

25 — Acórdão de 3 de Fevereiro de 1981 (90/79, Recueil, p. 283, n.° 14).

26 — Por exemplo, numa série de processos em que estavam em causa impostos franceses sobre veículos a motor; para um exemplo recente, ver acórdão de 15 de Março de 2001, Comissão/França (C-265/99, Colect., p. I-2305).

27 — Já referido na nota 6.

artigo 25.° CE mas ao artigo 90.° CE; no entanto, como não contém qualquer elemento de discriminação ou de protecção, não é incompatível com esse artigo.

O artigo 28.° CE no caso em apreço

42. Se o imposto dinamarquês de registo de automóveis deve ser apreciado com referência ao artigo 90.° CE, pode surgir a dúvida se, não sendo abrangido pela proibição nos termos desse artigo, poderia então ser apreciado à luz do artigo 28.° CE. Ainda assim, poder-se-ia considerar que um imposto manifestamente excessivo, claramente susceptível de prejudicar o comércio das mercadorias a que é aplicável, podia excepcionalmente ser apreciado à luz do artigo 28.° CE. Com efeito, no acórdão Comissão/Dinamarca, o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros não podem impor encargos tão elevados que impeçam a livre circulação de mercadorias quando, na falta de produção nacional comparável, as proibições do artigo 90.° CE não sejam aplicáveis, e que esses encargos devem ser apreciados com base no artigo 28.° CE.

43. No entanto, é possível suscitar pelo menos dois conjuntos de objecções a esta abordagem. Parece incompatível, em primeiro lugar, com o sistema do Tratado, tal como tem sido repetidamente salientado na jurisprudência, designadamente com a natureza mutuamente exclusiva das proibições constantes dos artigos 25.° CE, 28.° CE e 90.° CE, e, em segundo lugar, com a abordagem global do Tribunal de Justiça na análise do artigo 28.° CE, em especial no que respeita à ausência de qualquer limiar de aplicabilidade e à natureza das justificações disponíveis.

Natureza mutuamente exclusiva dos artigos 25.° CE, 28.° CE e 90.° CE

44. Como já acima observei [28], o Tribunal de Justiça tem sistematicamente considerado que o artigo 28.° CE não é aplicável a entraves ao comércio que devam ser apreciados com referência a outras disposições específicas do Tratado, pelo que os entraves a apreciar ao abrigo dos artigos 25.° CE e 90.° CE não caem sob a sua alçada.

45. Essa regra é justificada pela estrutura das disposições em questão.

46. Os artigos 25.° CE e 28.° CE são nitidamente disposições paralelas, destinadas a abranger situações paralelas e não a sobreporem-se. O mesmo parece decorrer claramente do artigo 90.° CE em relação àqueles dois artigos, mesmo que a sua redacção seja ligeiramente diferente e que este artigo esteja inserido num título diferente do Tratado.

28 — N.° 33.

47. Também pode ser justificada com fundamento na segurança jurídica.

48. Os três artigos referem-se explicitamente a diferentes tipos de medidas e utilizam critérios diferentes para a sua apreciação. É importante que as autoridades nacionais — e os particulares afectados — saibam a que critérios deve obedecer cada medida específica. Os Estados-Membros têm de ser capazes de determinar os domínios em que a sua soberania fiscal pode ser livremente exercida e conhecer os limites que essa soberania não pode ultrapassar. Além disso, se um entrave fiscal ao comércio que cai sob a alçada quer do artigo 25.° CE quer do artigo 90.° CE, mas não das proibições neles estipuladas, pudesse ser apreciado nos termos do artigo 28.° CE, poderia em princípio ser permitido por qualquer das razões referidas no artigo 30.° CE ou na jurisprudência Cassis de Dijon [29]. Se, por outro lado, fosse abrangido por qualquer das proibições, não poderia ser permitido com base nessas razões. Não parece razoável que uma medida fiscal adoptada por um Estado-Membro deva ser apreciada com base num critério alternativo.

49. Ignorar as distinções entre os três conjuntos de normas introduziria, assim, uma indesejável incerteza num domínio em que se exige clareza.

50. O único processo, além do Comissão/Dinamarca, em que o Tribunal de Justiça pode ter aludido à possibilidade da aplicação do actual artigo 28.° CE a uma tributação nacional excessivamente elevada foi o processo Stier, referido no acórdão Comissão/Dinamarca. No entanto, note-se que, no acórdão Stier, o Tribunal de Justiça não se referiu especificamente àquela disposição, mas, de modo mais geral, à livre circulação de mercadorias, em relação à qual não se pode presumir que exista qualquer restrição resultante da imposição de encargos especialmente elevados, «quando a taxa do imposto se mantém no quadro geral do sistema nacional de tributação do qual o imposto controvertido faz parte integrante» [30]. Com efeito, parece plausível que o Tribunal de Justiça pode ter tido sobretudo em mente o actual artigo 25.° CE [31].

51. Note-se também que as declarações do Tribunal de Justiça não conduziram, de facto, à análise nos termos do artigo 28.° CE, nos acórdãos Stier ou Comissão/Dinamarca, e que, por conseguinte, podem considerar-se acidentais nesses contextos.

52. É certo que o Tribunal de Justiça examinou mais de uma vez, à luz do actual artigo 28.° CE, medidas fiscais que se

29 — No entanto, ver n.os 64 e segs., *infra*.

30 — Acórdão Stier, já referido na nota 9, p. 835.

31 — V. os argumentos da Comissão, resumidos na p. 807 das conclusões do advogado-geral J. Gand, p. 837.

poderia pensar caírem sob a alçada do artigo 90.° CE. No acórdão Comissão/ /França [32], por exemplo, tal como a Comissão assinalou, examinou um benefício fiscal concedido a editoras relativamente a publicações impressas em França mas não noutros Estados-Membros e concluiu que, como esse benefício era susceptível de entravar as importações, devia ser considerado uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa, proibida pelo artigo 28.° CE. No acórdão Franzén [33], foi examinado, com referência ao artigo 28.° CE, e considerado incompatível um sistema nacional de licenciamento para produtores de bebidas alcoólicas, nos termos do qual os comerciantes tinham de pagar um elevado encargo fixo, a fim de poderem requerer uma licença, e uma elevada taxa anual, a fim de a manterem. O Tribunal de Justiça considerou que esse sistema constituía um entrave à importação de bebidas alcoólicas provenientes de outros Estados-Membros, porque expunha essas bebidas a custos adicionais, incluindo o pagamento de direitos e de taxas exigidos para a concessão de uma licença.

53. Contudo, poder-se-ia pensar que o processo Comissão/França, em que não parece ter sido suscitada a possibilidade de o artigo 90.° CE constituir um critério mais adequado, devia ter sido decidido noutra base, e que o tipo de encargo em questão no processo Franzén pode ser incontestavelmente distinguido de um imposto sobre mercadorias, pelo que o artigo 90.° CE não teria, em qualquer caso, sido adequado.

32 — Acórdão de 7 de Maio de 1985 (18/84, Recueil, p. 1339); v., designadamente, n.os 16 e 17 do acórdão.

33 — Acórdão de 23 de Outubro de 1997 (C-189/95, Colect., p. I-5909, n.os 67 a 77).

54. Por conseguinte, parece-me desejável, pelas razões que deixei expressas nos n.os 45 e 49, *supra*, manter uma linha divisória entre os âmbitos de aplicação dos artigos em questão e que as medidas fiscais não sejam examinadas nos termos do artigo 28.° CE, a menos que, de algum modo, não sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação dos artigos 25.° CE e 90.° CE.

Economia e análise do artigo 28.° CE

55. A sugerida apreciação de uma imposição interna nos termos do artigo 28.° CE não só colide com a economia do Tratado como também, porventura até mais significativamente e de várias formas, com a economia desse artigo e com a análise que o Tribunal de Justiça fez do mesmo em jurisprudência constante.

56. Todavia, o comércio de qualquer produto é, pelo menos potencialmente, restringido nalguma medida quando é tributado, em comparação com o comércio do mesmo produto sem impostos. No entanto, é improvável que se verifique uma restrição actual ou considerável do comércio (se não existir produto nacional alternativo), a menos que a taxa do imposto seja particularmente elevada. Inversamente, existe um claro risco de que um imposto nacional excepcionalmente elevado, tal como o que

está em questão, tenha um efeito assinalável nas importações.

57. No entanto, a análise desses impostos à luz do artigo 28.° CE suscitaria duas grandes dificuldades.

— Necessidade de um limiar

58. Primeiro, quaisquer impostos sobre mercadorias de que não existe produção nacional devem ser abrangidos pela definição constante do acórdão Dassonville como susceptíveis de «prejudicar directa ou indirectamente, actual ou potencialmente, o comércio intracomunitário». Alguns Estados-Membros não produzem automóveis, pelo que estariam em causa quaisquer impostos de registo neles cobrados, independentemente do seu nível, podendo, não obstante, ser cobrados outros impostos sobre muitos tipos de mercadorias não produzidas nesses mesmos Estados.

59. Contudo, considerar que todos esses encargos caem sob a alçada da proibição enunciada no artigo 28.° CE constituiria uma inovação significativa, que iria muito além do sugerido no acórdão Comissão/ /Dinamarca.

60. Assim, se «impostos de um montante tal que a livre circulação de mercadorias no mercado comum fique comprometida» [34] forem abrangidos por aquele artigo, tem que ser estabelecido algum limiar (presumivelmente elevado) de aplicabilidade.

61. No entanto, por um lado, a fixação desse limiar é incompatível com a opinião generalizada, reflectida em jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, de que não há sequer uma excepção *de minimis* ao artigo 28.° CE [35]; e, por outro lado, ao definir esse limiar, pareceria impossível cumprir os necessários requisitos de aplicabilidade prática e de segurança jurídica, sem escolher algum critério puramente arbitrário.

62. Para ultrapassar essas dificuldades, o caminho certo poderia ser através de uma clarificação no próprio Tratado, mais do que através de uma intervenção judicial, designadamente porque os autores do Tratado parecem ter pretendido que os efeitos da tributação nacional no comércio intracomunitário sejam tratados de acordo com o disposto no artigo 90.° CE.

34 — Acórdão Comissão/Dinamarca, n.° 12.

35 — V., por exemplo, a jurisprudência referida na nota 19; note-se que o critério do efeito incerto e indirecto aí referido não teria qualquer utilidade num caso como o presente.

— Tipo de justificação disponível

63. O segundo grande problema diz respeito ao facto de as medidas abrangidas pelo artigo 28.° CE não poderem, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, ser justificadas por motivos económicos, o que se prende mais especialmente com a segunda questão apresentada pelo órgão jurisdicional nacional.

64. Se o imposto dinamarquês de registo de automóveis for analisado nos termos do artigo 28.° CE, e se se provar que cai sob a alçada da proibição constante desse artigo, a resposta à primeira questão é, em princípio, clara. Se a restrição tiver que ser apreciada à luz do artigo 28.° CE, podem entrar em jogo os vários fundamentos de justificação disponíveis ao abrigo do artigo 30.° CE ou da jurisprudência Cassis de Dijon.

65. Contudo, tal como assinalaram a DBI e a Comissão, o Tribunal de Justiça considerou que «objectivos de natureza puramente económica não podem justificar um entrave ao princípio fundamental da livre circulação de mercadorias» [36].

36 — Acórdão de 28 de Abril de 1998, Decker (C-120/95, Colect., p. I-1831, n.° 39); v. também acórdãos de 19 de Dezembro de 1961, Comissão/Itália (7/61, Colect. 1954-1961, p. 643); de 9 de Junho de 1982, Comissão/Itália (95/81, Recueil, p. 2187, n.° 27), e de 7 de Fevereiro de 1984, Duphar (238/82, Recueil, p. 523, n.° 23).

66. No entanto, em geral, a principal finalidade da tributação é sempre económica, nomeadamente a de arrecadar receitas para o Estado. Alguns encargos procuram também tornar menos aliciante a aquisição de determinados bens cujas consequências são consideradas perniciosas ou indesejáveis, mas que não implicam desde logo uma proibição. Não obstante, a procura das mercadorias em questão revela frequentemente grande elasticidade e estas podem, por conseguinte, gerar receitas gerais consideráveis para o Estado.

67. Se um encargo compatível com o artigo 90.° CE caísse sob a alçada da proibição prevista no artigo 28.° CE, a sua natureza intrinsecamente económica poderia, com base na jurisprudência referida, excluir qualquer justificação.

68. Esse resultado seria perverso, exigindo que os impostos não proibidos pelo artigo 90.° CE ficassem, ainda assim, sujeitos ao disposto no artigo 28.° CE, sem permitir ao Estado invocar como justificação o verdadeiro objectivo com que foram aplicados, nomeadamente a obtenção de receitas, embora seja quase impossível negar que o objectivo de financiamento das despesas públicas por meio da tributação é em si mesmo justificável.

69. No entanto, a jurisprudência referida pela DBI e pela Comissão não é totalmente

conclusiva em apoio de um ponto de vista tão categórico.

70. No acórdão Duphar [37], o Tribunal declarou que o artigo 30.° CE não pode justificar uma medida «cujo objectivo principal é orçamental», dando a entender que só pode haver justificação se o objectivo principal não for de natureza económica. No acórdão Campus Oil [38], o Tribunal de Justiça admitiu que, se as medidas são justificadas por exigências de segurança pública, o facto de permitirem atingir outros objectivos de natureza económica não exclui a aplicação do artigo 30.° CE — o que não abrange uma situação em que as preocupações de interesse público sejam meramente secundárias. No acórdão Decker [39], o Tribunal de Justiça referiu-se apenas a «objectivos de natureza *puramente* económica» [40] e admitiu que um risco grave para o equilíbrio financeiro do sistema de segurança social podia constituir uma razão imperativa de interesse geral.

71. Essa jurisprudência parece sugerir que um objectivo de natureza económica, tal como a angariação de receitas para financiar despesas públicas, não pode, por si só, constituir uma justificação nos termos do artigo 30.° CE ou da jurisprudência Cassis de Dijon, mas que a sua presença não nega a existência de uma justificação de interesse público dessa ordem, se i) for subsidiário deste último objectivo ou ii) proporcionar os meios para atingir esse objectivo. Nessas circunstâncias, muitas imposições poderiam continuar a não ser susceptíveis de justificação.

72. No caso em apreço, o Governo dinamarquês declarou que o imposto de registo de automóveis é aplicado essencialmente por razões de finanças públicas (corresponde a cerca de 9,5% de todas as receitas provenientes de impostos sobre o consumo) mas que também nele influem preocupações de natureza ambiental (com vista a reduzir o volume de tráfego e a incentivar a utilização de transportes públicos).

73. Os objectivos da cobrança do imposto parecem não poder ser abrangidos no âmbito de aplicação do artigo 30.° CE ou da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativamente à justificação.

74. No entanto, se o fossem, a cobrança do imposto teria ainda que obedecer ao princípio da proporcionalidade; o imposto tem que ser proporcional ao objectivo a alcançar [41] e não pode beneficiar de derrogação se os objectivos prosseguidos puderem ser alcançados com a mesma eficácia por

37 — Referido na nota 36, *supra*.

38 — Acórdão de 10 de Julho de 1984 (72/83, Recueil, p. 2727, n.os 35 e 36).

39 — Referido na nota 36, *supra*.

40 — O sublinhado é meu.

41 — V., por exemplo, acórdão de 8 de Março de 2001, Gourmet International Products (C-405/98, Colect., p. I-1795, n.° 28).

medidas menos restritivas das trocas comerciais intracomunitárias [42]. Nesse caso, competiria ao órgão jurisdicional nacional verificar o respeito deste princípio.

Considerações finais

75. As dificuldades inerentes ao estabelecimento — de modo consentâneo com a jurisprudência existente — tanto de um limiar que possa desencadear a aplicação do artigo 28.° CE a imposições internas como de um esquema de possíveis justificações para essas imposições reforça, a meu ver, a conclusão de que o artigo 28.° CE não é a disposição indicada à luz da qual se devem rever imposições internas, ainda que possam ter, *de facto*, um efeito restritivo do comércio intracomunitário.

76. Estou ciente de que esta conclusão parece apontar para uma inesperada lacuna do Tratado. De facto, parece totalmente incompatível com os objectivos do mercado interno que um Estado-Membro possa tributar determinados produtos importados a um ponto tal que afecte consideravelmente o fluxo do comércio intracomunitário.

77. Também pode parecer anómalo — tendo em consideração a jurisprudência relativa aos artigos 25.° CE e 90.° CE — que o mínimo encargo aplicado quando mercadorias passam a fronteira constitua uma violação do Tratado, o que não acontece, em muitos casos, com um imposto nacional muito elevado, independentemente dos respectivos efeitos de cada um deles no comércio intracomunitário.

78. No entanto, quando está em causa a compatibilidade com o artigo 90.° CE, a resposta a ambas as aparentes anomalias pode consistir, em parte, numa avaliação mais cuidadosa da medida em que qualquer imposto controvertido é parte integrante de um sistema normal de tributação do Estado-Membro em questão — avaliação do género da que, embora em contextos ligeiramente diferentes, foi efectuada no passado [43]. Para esse efeito, pode também ser pertinente considerar o montante da taxa do imposto tanto em relação ao de outros impostos nacionais em domínios comparáveis como às taxas diferenciais dessa tributação, nos outros Estados-Membros.

79. Recorde-se, por fim, que a Comissão apresentou algumas recomendações ao Conselho e ao Parlamento Europeu, na sua comunicação de 6 de Setembro de 2002 [44]. Essas recomendações visam,

42 — Para um exemplo recente, ver acórdão de 24 de Outubro de 2002, Hahn (C-121/00, ainda não publicado na Colectânea, n.° 39).

43 — Por exemplo, no acórdão de 7 de Maio de 1987, Co-Frutta (193/85, Colect., p. 2085), em especial no n.° 12, relativamente à distinção entre os artigos 25.° CE e 90.° CE.

44 — Referida na nota 5, *supra*.

inter alia, alcançar um certo grau de restruturação e aproximação das imposições nacionais sobre veículos automóveis, a fim de, designadamente, melhorar o funcionamento do mercado interno e incentivar uma maior eficácia no controle de CO_2. Não me pronuncio quanto ao conteúdo dessas recomendações, mas parece-me que, numa questão de tributação, é mais apropriada uma iniciativa legislativa do que uma abordagem casuística nos termos do artigo 28.° CE.

Conclusão

80. Pelo exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda o seguinte às questões submetidas pelo Østre Landsret:

«Um imposto cobrado por um Estado-Membro na ocasião do primeiro registo de um veículo automóvel não é, em princípio, uma medida de efeito equivalente a uma restrição quantitativa à importação proibida nos termos do artigo 28.° CE, devendo ser apreciado nos termos do artigo 90.° CE como imposição interna, a menos que, devido ao modo de aplicação, constitua um direito aduaneiro ou um encargo de efeito equivalente na acepção do artigo 25.° CE».