trapassagem conduz a que a uma pequena diferença de cilindrada corresponda uma grande diferença de tributação, na medida em que os consumidores que pretendam escapar à tributação elevada que, de facto, apenas incide sobre os veículos importados optarão ou por outra gama de fabrico estrangeiro ou por uma gama de fabrico quer estrangeiro quer nacional.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-132/88 *

I — Matéria de facto e enquadramento legal

A — *Legislação em causa*

O regime grego de tributação dos veículos automóveis particulares comporta dois impostos, o imposto especial sobre o consumo e o imposto especial suplementar único.

As modalidades do imposto especial sobre o consumo, aplicáveis no momento em que foi intentada a presente acção, resultam de uma modificação introduzida em 1986 (artigo 43.° da Lei n.° 1676/1986, Jornal Oficial grego A 204) na Lei n.° 363/1976, de 22 de Junho de 1976, que estabelece o regime fiscal dos veículos automóveis particulares (Jornal Oficial grego A 152). Este imposto é pago aquando da compra ou importação do veículo. Compõe-se de dois elementos.

O primeiro elemento é função da cilindrada do veículo. Calcula-se da seguinte forma: 20 DR por cm^3 para os veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 200 cm^3; 26 DR por cm^3 para os veículos com uma cilindrada compreendida entre 1 201 e 1 800 cm^3; 38 DR por cm^3 para os veículos com mais de 1 800 cm^3. Este primeiro elemento tem um limite máximo de 100 000 DR.

Um segundo elemento do imposto especial sobre o consumo obtém-se efectuando o seguinte cálculo:

$$\frac{\text{primeiro elemento do imposto} \times 4 \times V}{100\,000}$$

sendo V o preço de venda do veículo sem o imposto diminuído de 25 000 DR.

A soma desses dois elementos conduz, no que se refere ao imposto especial sobre o consumo, a valores correspondentes às

* Língua do processo: grego.

seguintes percentagens do preço de venda do veículo, excluído o imposto:

(em %)

			600	cm^3:	48
de	601	a	700	cm^3:	56
de	701	a	800	cm^3:	64
de	801	a	900	cm^3:	72
de	901	a	1 000	cm^3:	80
de	1 001	a	1 100	cm^3:	88
de	1 101	a	1 200	cm^3:	96
de	1 201	a	1 300	cm^3:	135,2
de	1 301	a	1 400	cm^3:	145,6
de	1 401	a	1 500	cm^3:	156
de	1 501	a	1 600	cm^3:	166,4
de	1 601	a	1 700	cm^3:	176,8
de	1 701	a	1 800	cm^3:	187,2
de	1 801	a	1 900	cm^3:	273,7
de	1 901	a	2 000	cm^3:	288,9
de	2 001	a	2 100	cm^3:	304,1
de	2 101	a	2 200	cm^3:	319,3
de	2 201	a	2 300	cm^3:	334,5
de	2 301	a	2 400	cm^3:	349,7
de	2 401	a	2 499	cm^3:	364,9
	2 500	cm^3	e mais:		400,0

O artigo 3.° da citada Lei n.° 363/1976, de 22 de Junho de 1976, estabelece, por outro lado, um imposto especial suplementar único pagável aquando da primeira matrícula do veículo. Este imposto é de 100 DR por cm^3 para os veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 200 cm^3. Para os veículos de cilindrada compreendida entre 1 201 e 1 800 cm^3, é de 100 DR por cm^3 para o primeiro escalão de 1 200 cm^3 e aumenta 200 DR por cm^3 para cada escalão de 100 cm^3 suplementares. Relativamente aos veículos de cilindrada superior a 1 800 cm^3, é de 150 DR por cm^3 para o primeiro escalão de 1 200 cm^3 e de 300 DR por cm^3 para além de 1 200 cm^3.

O imposto especial suplementar único traduz-se, portanto, nos seguintes valores:

(em DR)

			600	cm^3:	60 000
de	601	a	700	cm^3:	70 000
de	701	a	800	cm^3:	80 000
de	801	a	900	cm^3:	90 000
de	901	a	1 000	cm^3:	100 000
de	1 001	a	1 100	cm^3:	110 000
de	1 101	a	1 200	cm^3:	120 000
de	1 201	a	1 300	cm^3:	140 000
de	1 301	a	1 400	cm^3:	160 000
de	1 401	a	1 500	cm^3:	180 000
de	1 501	a	1 600	cm^3:	200 000
de	1 601	a	1 700	cm^3:	220 000
de	1 701	a	1 800	cm^3:	240 000
			1 801	cm^3:	360 300
			1 802	cm^3:	360 600

B — *Processo administrativo gracioso*

Por carta de 16 de Setembro de 1986, a Comissão informou a República Helénica de que considerava o sistema grego de tributação dos veículos automóveis particulares como contrário ao artigo 95.° do Tratado.

Observou, antes de mais, que na Grécia apenas eram fabricados veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 600 cm^3.

Recordou, em seguida, que no acórdão de 9 de Maio de 1985, Humblot (112/84, Recueil, p. 1367), o Tribunal afirmou que, para estar isento de qualquer efeito discriminatório ou protector, um imposto progressivo sobre os veículos automóveis deve incluir escalões equilibrados e basear-se em critérios objectivos, de forma a não tributar os veículos importados, designadamente de outros Estados-membros, de uma forma mais pesada que os veículos de fabrico nacional.

A Comissão entendeu que nem o imposto especial sobre o consumo nem o imposto especial suplementar único estavam nessas condições.

Antes de mais, a progressão da tributação não era equilibrada. Ao passo que o imposto especial sobre o consumo aumenta, em média, 11,6 % por escalão de 100 cm^3 até 1 800 cm^3, a partir desse limiar aumenta de uma só vez 86,5 % para, em seguida, sofrer um aumento médio de 15,2 % por escalão de 100 cm^3. Quanto ao imposto especial suplementar único, o seu aumento é, em média, de 15 000 DR por escalão de 100 cm^3 até 1 800 cm^3, aumentando subitamente de 120 000 DR para além desse limite e crescendo, em seguida, de 30 000 DR por 100 cm^3.

Em seguida, nenhum critério objectivo poderia justificar a progressão do aumento do imposto para lá de 1 800 cm^3. Com efeito, os veículos de cilindrada inferior ou igual a esse valor e os de cilindrada superior são produtos similares, quer dizer, produtos que «aos olhos dos consumidores apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades» (acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Itália, «regime fiscal das aguardentes», 169/78, Recueil, p. 385).

Por último, como a Grécia não fabrica veículos de cilindrada superior a 1 600 cm^3, só os veículos importados, designadamente de outros Estados-membros, são afectados pela maior progressão do imposto para lá dos 1 800 cm^3.

Tanto o imposto especial sobre o consumo como o imposto especial suplementar único seriam, portanto, contrários ao artigo 95.° do Tratado.

Por outro lado, a Comissão acusou a Grécia de, através da citada Lei n.° 363/1976, de 22 de Junho de 1976, favorecer a compra de veículos em segunda mão de fabrico nacional. Nos termos dessa lei, a base de tributação dos veículos em segunda mão importados é determinada diminuindo ao preço dos veículos novos correspondentes 5 % por ano de idade dos veículos em causa, sendo a diminuição máxima autorizada de 20 %. Este limite não se aplica aos veículos em segunda mão de fabrico grego. Como a desvalorização real é muito maior do que a considerada neste sistema, a base de tributação dos veículos em segunda mão importados estava sobreavaliada.

A Comissão interpelou a República Helénica para que esta lhe apresentasse observações, a propósito destas acusações, no prazo de dois meses.

A República Helénica respondeu, em 15 de Dezembro de 1986, que contestava as acusações formuladas pela Comissão.

Tanto o imposto especial sobre o consumo como o imposto especial suplementar único incidiam, indistintamente, sobre os veículos de fabrico nacional e os veículos fabricados no estrangeiro. O critério da cilindrada era um critério objectivo. A legislação impugnada visava desencorajar a compra de veículos de grande cilindrada, em virtude da má infra-estrutura rodoviária grega, e limitar a poluição. A inexistência de efeito protector no sistema de tributação grego resultaria, aliás, do facto de as importações de veículos estrangeiros terem consideravelmente aumentado nestes últimos tempos.

A propósito do imposto especial sobre o consumo, a República Helénica observa que a progressão desta taxa se tornava mais sensível, não só para cima de 1 800 cm³ mas também a partir de 1 200 cm³. Como a maior parte dos veículos construídos na Grécia tinham uma cilindrada de 1 300 cm³, era evidente que esse imposto não tinha sido concebido para proteger a produção nacional. Resultava, por outro lado, das informações prestadas por um construtor automóvel que o fabrico de veículos de cilindrada superior em 1 800 cm³ estava previsto, na Grécia, para 1987.

Quanto ao sistema de determinação da base de tributação dos veículos em segunda mão importados, a República Helénica sustentou que era necessário estabelecer limites de desvalorização por referência ao preço dos veículos novos correspondentes, para evitar fraudes. Além disso, uma diminuição ilimitada da base de tributação de 5 % por ano de idade real dos veículos em causa conduziria a níveis de tributação muito baixos, tendo dado origem a uma importação maciça de veículos usados. Ora, estes representavam um risco para a segurança e era, portanto, legítimo desencorajar a sua compra.

A Comissão formulou, em 21 de Setembro de 1987, um parecer fundamentado no qual repetiu as diversas acusações que tinha feito na sua interpelação. Alegou que a República Helénica não tinha dado qualquer justificação para a progressão súbita que se verifica no imposto especial sobre o consumo quando a cilindrada de um veículo atinge 1 801 cm³. É, no entanto, incontestável que um veículo com uma cilindrada de 1 799 cm³ e outro com 1 801 cm³ são produtos similares. A progressão em questão não teria, por conseguinte, qualquer justificação objectiva. Por outro lado, o argumento que a República Helénica vai colher ao mau estado da sua rede rodoviária não era válido. Por último, a afirmação de que dentro em breve passaria a haver uma produção de veículos gregos de cilindrada superior a 1 800 cm³ nada mais era do que uma hipótese.

A Comissão fixou à República Helénica um prazo de dois meses para dar cumprimento ao parecer fundamentado.

Em 30 de Novembro de 1987, a República Helénica respondeu afirmando manter a posição que tinha exprimido na sua carta anterior. Sublinhou ainda os pontos seguintes: se o objectivo do sistema de tributação impugnado fosse o de agravar os impostos que incidem sobre veículos de fabrico estrangeiro, o legislador grego teria escolhido um limite diferencial não de 1 800 cm³, mas de 1 600 cm³, visto a Grécia não produzir veículos de cilindrada superior a esta última. Além disso, os veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 800 cm³ e os de cilindrada superior a este limite não eram objectos similares. Com efeito, na Grécia, estes últimos eram considerados como produtos de luxo. Ora, o Tribunal aceitou, no seu acórdão de 6 de Dezembro de 1986, Comissão/Itália, «taxas de IVA diferenciadas para os automóveis com motor diesel» (200/85, Colect., p. 3953), que não é nem arbritrário nem desrazoável tributar com uma taxa agravada os veículos que ultrapassem uma determinada cilindrada, em virtude de serem considerados produtos de luxo. A República Helénica acrescentou ainda que se encontrava actualmente a reexaminar o conjunto do sistema de tributação dos veículos automóveis particulares, novos e usados, designadamente, na perspectiva do mercado único de 1992.

Em 10 de Maio de 1988, a Comissão intentou a presente acção.

Com base no relatório do juiz relator e ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução. Decidiu, no entanto, colocar questões às partes. Estes forneceram as respostas solicitadas no prazo que lhes foi estabelecido.

II — Pedidos das partes

A *Comissão* conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— declarar que a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do primeiro parágrafo do artigo 95.° do Tratado ao estabelecer e manter sob a forma de imposto especial sobre o consumo e de imposto especial suplementar único um sistema de tributação discriminatório relativamente aos carros novos e usados com cilindradas superiores a 1 800 cm^3 importados de outros Estados-membros;

— condenar a República Helénica nas despesas.

A *República Helénica* conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— negar integralmente provimento à acção da Comissão;

— condenar a Comissão nas despesas.

III — Fundamentos e argumentos das partes

A *Comissão* alega que o imposto especial sobre o consumo e o imposto especial suplementar único são contrários ao artigo 95.° do Tratado porque não se baseiam em critérios objectivos, incluem escalões não equilibrados e incidem mais pesadamente sobre os veículos importados, designadamente de outros Estados-membros, do que sobre os veículos de fabrico nacional. Recorda, a este propósito, os argumentos que formulou durante o processo administrativo gracioso.

A Comissão refere-se, além disso, à opinião expressa pelo advogado-geral J. Mischo no processo 200/85, já citado (Comissão/Itália, «taxas de IVA diferenciadas para os automóveis com motor diesel»). Este considera que a existência de uma prática discriminatória ou proteccionista resulta da conjugação de três elementos: a) a aplicação de uma taxa nitidamente mais elevada, b) que constitui uma rotura ou descontinuidade em relação ao sistema geral de tributação a que está submetida a categoria de produtos em questão, e c) que incide exclusivamente sobre produtos importados dos outros Estados-membros.

Estes três elementos estavam reunidos no caso em apreço.

Em primeiro lugar, a partir de 1 801 cm^3, tanto o imposto especial sobre o consumo como o imposto especial suplementar único aumentam consideravelmente de uma só vez.

Em segundo lugar, a progressão aplicável a partir de 1 800 cm^3 marcaria uma rotura de continuidade da progressividade dos dois impostos. Com efeito, esta progressão seria sensivelmente maior do que a aplicada abaixo desse limite. Em seguida, e sobretudo, as maiores taxas dos impostos seriam aplicáveis ao conjunto da cilindrada dos veículos. Num sistema progressivo equilibrado,

pelo contrário, as taxas elevadas devem ser aplicadas apenas à parte da cilindrada superior a 1 800 cm^3 e os escalões inferiores a esse limiar deviam continuar a ser tributados pelas taxas mais baixas normalmente aplicáveis a estes.

Em terceiro lugar, é incontestável que só os veículos importados, designadamente de outros Estados-membros, tinham uma cilindrada superior a 1 800 cm^3 e eram tributados pelas taxas particularmente elevadas dos dois impostos. Pouco importa que os veículos de fabrico grego tenham uma cilidrada máxima de 1 600 cm^3, e não de 1 800 cm^3, a partir do momento em que, como no caso em apreço, apenas os veículos de fabrico estrangeiro são tributados pelas taxas particularmente elevadas dos dois impostos. A Comissão recorda a este respeito que, no acórdão de 17 de Dezembro de 1987, Feldain (433/85, Colect., p. 3521), o Tribunal declarou que «um sistema de imposto de circulação que ... contém formas de determinação da potência fiscal que desfavorecem os automóveis importados de outros Estados-membros tem um efeito discriminatório ou protector na acepção do artigo 95.° do Tratado».

A Comissão dedica-se, em seguida, a refutar diversos argumentos apresentados pela República Helénica.

No que se refere ao carácter de produto de luxo dos veículos de cilindrada superior a 1 800 cm^3, a Comissão objecta que a opinião geral não lhes atribui esse carácter. O acórdão de 16 de Dezembro de 1986, Comissão/Itália («taxas de IVA diferenciadas para automóveis com motor diesel», já citado), a que se refere a República Helénica, não é susceptível de servir de apoio à argumentação desta. Este acórdão admitiu a aplicação de uma taxa de IVA de 36 % a determinados veículos considerados como produtos de luxo, sem curar da licitude de um imposto especial sobre o consumo majorado em cerca de 50 % relativamente ao aplicável ao escalão imediatamente inferior. Além disso, os veículos considerados como produtos de luxo no processo citado tinham uma cilindrada de 2 500 cm^3, e não de 1 800 cm^3 como no caso em apreço. Por último, mesmo que os veículos de cilindrada superior a 1 800 cm^3 possam ser considerados produtos de luxo, é ainda necessário que o sistema de tributação assente em critérios não discriminatórios (acórdão de 15 de Março de 1983, Comissão/Itália, «tributação das aguardentes», 319/81, Recueil, p. 601), o que não se verificaria no caso em apreço.

O argumento da República Helénica baseado na necessidade de limitar a poluição também não podia ser acolhido. A poluição não era função da cilindrada, mas de outros factores específicos. Está provado que os veículos de maior cilindrada são menos poluentes que os de pequena cilindrada.

Por último, é em vão que a República Helénica invoca o mau estado da sua rede rodoviária para justificar a tributação excessiva dos veículos de grande cilindrada. Com efeito, estes últimos seriam muito mais seguros que os de pequena cilindrada.

A Comissão não retomou, na fase contenciosa, a acusação que tinha formulado na interpelação e no parecer fundamentado a respeito da determinação da base de tributação dos veículos usados importados.

A *República Helénica* sustenta que o imposto especial sobre o consumo tem uma progressão regular.

Relativamente à primeira categoria fiscal (veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 200 cm³), a taxa do imposto é no mínimo de 48 % do preço de venda sem o imposto do veículo e no máximo de 96 % desse preço, o que dá uma média de 72 %. Relativamente à segunda categoria (cilindradas que vão de 1 201 a 1 800 cm³), a mínima é 125 %, a máxima de 187 % e a média de 156 %. Para a terceira categoria (cilindradas superiores a 1 800 cm³), as taxas são de 274, 400 e 337 %. A relação entre as taxas médias da terceira e da segunda categorias é, portanto, de 337/156 = 2,16, ou seja, a mesma que existe entre as taxas médias da segunda e da primeira categorias: 156/72 = 2,16.

A regularidade da progressão do imposto ficaria igualmente provada através da relação entre os coeficientes aplicáveis em cada uma das três categorias fiscais. Estes coeficientes são de 20, 26 ou 38 DR por cm³, conforme o veículo tenha cilindrada inferior ou igual a 1 200 cm³, de 1 201 a 1 800 cm³, ou superior a 1 800 cm³. A relação entre o coeficiente da segunda categoria (20) e o da primeira categoria (26) é de 1,30 (26/20). A relação entre os coeficientes da terceira categoria (38) e da segunda categoria (26) é de 1,46 (38/26). A taxa do imposto especial sobre o consumo não aumentaria, portanto, de forma excessiva aquando da passagem da segunda à terceira categoria fiscal.

Quanto ao imposto especial suplementar único, o seu crescimento seria praticamente idêntico ao do imposto especial sobre o consumo.

A República Helénica alega ainda que os limiares diferenciais considerados para os dois impostos em causa, ou seja 1 200 e 1 800 cm³, se justificam objectivamente, pois correspondem à realidade social grega e, em certa medida, europeia: os veículos de cilindrada inferior ou igual a 1 200 cm³ destinam-se às pessoas com pequenos rendimentos; os de cilindrada compreendida entre 1 201 e 1 800 cm³ são comprados por pessoas com rendimentos médios; os veículos cuja cilindrada ultrapassa 1 800 cm³ estão reservados, sobretudo na Grécia, às pessoas detentoras de grandes rendimentos.

Para provar que o sistema de tributação impugnado não é concebido de forma a desencorajar a compra de veículos de fabrico estrangeiro, a República Helénica dá alguns exemplos de veículos estrangeiros situados na categoria de tributação média: Alfa 75 (1 799 cm³), Audi 80 (1 780 cm³), BMW 318 (1 795 cm³), Renault 21 (1 721 cm³), Opel Omega 1,81 (1 796 cm³), Peugeot 505 GL (1 796 cm³), Golf GTI (1 790 cm³). Se a República Helénica tivesse pretendido estabelecer um sistema proteccionista, teria, de preferência, fixado o limiar de passagem da segunda à terceira categoria em 1 600 cm³, que corresponde às maiores cilindradas produzidas na Grécia: os veículos supracitados fariam, assim, parte da categoria de tributação mais elevada. Aliás, não seria desrazóavel tributar esses veículos como produtos de luxo.

A República Helénica sublinha que, em vez de proceder dessa forma, fixou o limiar de passagem à categoria de tributação superior em 1 800 cm³. Entende que aí está a prova de que pretendeu tributar mais duramente os veículos situados nesta última categoria (Audi 100, BMW 520, Rover 800, Renault 25...) em virtude do seu carácter incontestavelmente luxuoso, e não em virtude da sua origem estrangeira.

Observa, por outro lado, que uma taxa de IVA reduzida de 6 % se aplica, na Grécia, a todos os veículos particulares, seja qual for a sua origem e a sua cilindrada. Esta uniformidade de taxa ilustra igualmente que o sistema grego de tributação dos veículos não prossegue nenhum objectivo proteccionista.

No que se refere, por último, à análise que a Comissão fez do acórdão de 16 de Dezembro de 1986, Comissão/Itália («taxas de IVA diferenciadas para os automóveis com motor diesel», já citado), a República Helénica sublinha que o limiar diferencial de tributação para os veículos a gasolina se situava, nesse processo, em 2 000 cm^3. O limiar de 2 500 cm^3 a que Comissão se refere apenas dizia respeito aos veículos com motor diesel. Se a Itália pôde optar pela cilindrada de 2 000 cm^3 como limiar para a passagem para a categoria de tributação mais elevada, a Grécia pode, para esse efeito, validamente considerar a cilindrada de 1 800 cm^3, tendo em vista o facto de a sua rede rodoviária ser menos segura do que a italiana.

IV — Respostas às questões colocadas pelo Tribunal

O Tribunal solicitou à *República Helénica* que lhe fornecesse um gráfico indicando a progressão do imposto especial sobre o consumo em função da cilindrada dos veículos e um gráfico indicando a progressão do imposto especial suplementar único em função da cilindrada dos veículos.

A República Helénica forneceu os dois gráficos solicitados.

O Tribunal solicitou, igualmente, à República Helénica que lhe entregasse uma lista dos veículos particulares fabricados na Grécia, referindo a sua cilindrada.

Da lista fornecida e dos esclarecimentos prestados durante a audiência, resulta que a cilindrada dos veículos fabricados na Grécia não ultrapassa os 1 598 cm^3.

O Tribunal solicitou à *Comissão* que lhe fornecesse um gráfico indicando a progressão do imposto especial sobre o consumo em função da cilindrada dos veículos e um gráfico indicando a progressão do imposto especial suplementar único em função da cilindrada dos veículos.

A Comissão forneceu os dois gráficos solicitados.

R. Joliet
Juiz relator