ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
26 de Junho de 1991 *

No processo C-152/89,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por Henri Étienne, consultor jurídico principal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Guido Berardis, membro do seu Serviço Jurídico, Centre Wagner, Luxemburgo,

demandante,

contra

Grão-Ducado do Luxemburgo, representado por Alphonse Berns, director das Relações Económicas Internacionais e da Cooperação do Ministério dos Negócios Estrangeiros, assistido por André Elvinger, advogado do foro do Luxemburgo, com domicílio escolhido no Luxemburgo no escritório deste último, 15, Côte d'Eich,

demandado,

que tem por objecto obter a declaração de que o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 95.° e 96.° do Tratado CEE, ao tomar em consideração, para efeitos da cobrança do imposto sobre o consumo da cerveja na importação e do seu reembolso na exportação, uma taxa de quebra entre o mosto e o produto acabado que excede a que existe em média na indústria cervejeira luxemburguesa e que, em todo o caso, excede a de determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas,

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: O. Due, presidente, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, G. C. Rodríguez Iglesias, presidentes de secção, Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse e M. Zuleeg, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs
secretário: J.-G. Giraud

ouvidas as alegações das partes na audiência de 10 de Janeiro de 1991,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Fevereiro de 1991,

profere o presente

Acórdão

1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal em 27 de Abril de 1989, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169.° do Tratado CEE, uma acção destinada a obter a declaração de que o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 95.° e 96.° do Tratado CEE, ao tomar em consideração, para efeitos da cobrança do imposto sobre o consumo da cerveja na importação e do seu reembolso na exportação, uma taxa de quebra entre o mosto e o produto acabado que excede a que existe em média na indústria cervejeira luxemburguesa e que, em todo o caso, excede a de determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas.

2 Por força das normas comuns à União Económica Belgo-Luxemburguesa, o imposto sobre o consumo da cerveja, no Luxemburgo e na Bélgica, não é cobrado sobre o produto acabado, mas sobre o mosto quente, sem ter em conta as quebras que as fases ulteriores de fabrico e de acondicionamento originam. Em tal sistema, a carga fiscal que incide sobre o produto acabado, a cerveja, depende das quebras inerentes à passagem do mosto a cerveja. Será tanto mais reduzida quanto menores sejam as próprias quebras.

3 Para determinar o montante do imposto específico, que o produto acabado deve pagar quando é exportado ou importado, é necessário remontar à matéria colectável, ou seja, ao mosto quente de que provém a cerveja, tendo em conta as quebras inerente à sua passagem a cerveja. Na exportação, essa conversão do produto exportado em mosto quente faz-se com base numa taxa de quebra de 10 % do mosto. Na importação, as quantidades de cerveja efectivamente importadas são aumentadas de 5 %, para ter em conta as quebras verificadas nas fábricas de cerveja do Estado-membro de origem, o que corresponde a uma taxa de quebra de 4,7619 % de mosto quente.

4 Em 12 de Dezembro de 1983, a Comissão, em aplicação do artigo 169.° do Tratado CEE, dirigiu ao Governo luxemburguês uma notificação de incumprimento. Segundo essa notificação, as percentagens de quebra tidas em conta pelo Luxemburgo para cobrar na importação e reembolsar na exportação o montante do imposto específico sobre o consumo são superiores ao nível real das quebras verificadas no interior do país e constituem, portanto, violação dos artigos 95.° e 96.° do Tratado CEE. A Comissão assinalou que, segundo as informações de que dispunha, as quebras verificadas numa fábrica de cerveja moderna poderiam reduzir-se até cerca de 2 % e que não havia qualquer razão para pensar que as quebras verificadas nas fábricas de cerveja luxemburguesas se situassem a um nível superior. Segundo a Comissão, no sistema luxemburguês de tributação da cerveja, o reembolso na exportação é superior ao montante do imposto que o produto acabado efectivamente suportou e a carga do imposto cobrado na importação é superior ao aplicado ao produto nacional similar.

5 Na sua resposta, o Luxemburgo explicou o seu sistema de tributação da cerveja e contestou que as taxas aplicadas nas suas fronteiras constituam violação dos artigos 95.° e 96.° do Tratado. A Comissão encarregou então dois peritos independentes, os professores Dalgliesh e Narziss, de procederem a um estudo e, com base nos seus relatórios, emitiu, em 2 de Fevereiro de 1987, um parecer fundamentado em que se admitiam, no Luxemburgo, taxas de quebra situadas na parte inferior de um leque de 3,8 % a 5,1 % para as cervejas exportadas e de 2,7 % a 4 % para as cervejas comercializadas internamente.

6 Por carta de 16 de Outubro de 1987, o Governo luxemburguês respondeu que a sua indústria cervejeira estava mal equipada e que as quebras sofridas no decurso da produção de cerveja não tinham podido ser reduzidas abaixo de 10 %, enquanto que as fábricas de cerveja estrangeiras estavam melhor equipadas, nelas apenas se verificando uma taxa de quebra de 4,7619 %. Considerando que essa explicação não era satisfatória, a Comissão intentou a presente acção por incumprimento.

7 Para mais ampla exposição da legislação em causa, da tramitação processual, bem como dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Esses elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

Quanto à admissibilidade

8 O Governo luxemburguês contesta a admissibilidade da acção, na medida em que a petição invoca subsidiariamente o facto de as taxas aplicadas excederem as taxas de quebra de «determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas», enquanto que o parecer fundamentado censurava apenas ao Luxemburgo, no que se refere ao reembolso na exportação do imposto específico sobre o consumo, ter fixado uma taxa de quebra que excede a que existe «em média na indústria cervejeira luxemburguesa», e, no que se refere à compensação do imposto específico cobrado na importação, ter adoptado uma taxa que excede o nível das quebras que em média se verificam no Luxemburgo e nos países que exportam para o Luxemburgo.

9 A este respeito, há que assinalar que, no âmbito da acção por incumprimento que a Comissão pode intentar nos termos do artigo 169.° do Tratado, o parecer fundamentado delimita o objecto do litígio, não podendo este ser seguidamente alargado. Com efeito, a possibilidade de o Estado em questão apresentar as suas observações constitui uma garantia essencial desejada pelo Tratado e uma formalidade essencial da regularidade do processo destinado a declarar verificado determinado incumprimento por parte de um Estado-membro.

10 Concretamente, o debate entre as partes no decorrer do processo pré-contencioso teve, essencialmente, por objecto o carácter demasiado elevado ou não das taxas de quebra utilizadas pelo Luxemburgo para a tributação da cerveja importada e para os reembolsos à sua exportação, bem como sobre os critérios a utilizar para apreciar a compatibilidade do sistema com os artigos 95.° e 96.° do Tratado.

11 Nestas condições, o facto de o parecer fundamentado não ter referido expressamente como critério a aplicar o da taxa de quebra de «determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas», isto é, as mais eficientes, não privou o Governo demandado da possibilidade de apresentar as suas observações quanto à pertinência desse critério e, portanto, não pode provocar a inadmissibilidade da acção.

12 O Governo luxemburguês invoca ainda haver contradição entre a parte decisória e a motivação do parecer fundamentado, na medida em que a parte decisória injungia o Luxemburgo a não exceder a taxa média verificada no Luxemburgo e nos países que exportam para o Luxemburgo, enquanto que o fundamento determinante o proibia apenas de exceder a taxa de quebra suportada no processo de fabrico no interior do Luxemburgo. Esta contradição, bem como a imprecisão da própria parte decisória, colocaram o Luxemburgo na impossibilidade de dar cumprimento ao parecer fundamentado.

13 A este respeito, basta verificar que a resposta apresentada pelo Governo demandado ao parecer fundamentado, na qual defende a compatibilidade do sistema censurado pela Comissão com os artigos 95.° e 96.°, não revela problemas de compreensão quanto ao alcance do parecer fundamentado.

14 De resto, o governo demandado teve a possibilidade de pedir esclarecimentos a esse respeito caso entendesse serem necessários.

15 Resulta do anteriormente exposto que a acção deve ser julgada admissível.

Quanto ao mérito

a) *No que se refere ao artigo 95.°*

16 A Comissão alega que o Luxemburgo aplica à cerveja importada um sistema diferente do que incide sobre a cerveja nacional. Refere que, enquanto uma fábrica de cerveja luxemburguesa que trabalhe racionalmente beneficia de uma vantagem quanto ao montante do imposto específico sobre o consumo, o produto importado é sempre tributado de acordo com uma taxa fixa. Considera que este sistema apenas seria compatível com o artigo 95.° se o Luxemburgo pudesse provar que o nível da taxa de quebra de mosto quente considerada fixa para as cervejas importadas, isto é, 4,7619 %, é sempre atingido pela fábricas de cerveja luxemburguesas, mesmo as mais eficientes.

17 O Governo luxemburguês observa que, numa acção por incumprimento, é à Comissão que incumbe o ónus da prova e que esta não provou de modo algum que a compensação do imposto sobre o consumo da cerveja origina uma sobretributação das cervejas importadas. Acresce, em seu entender, que a majoração do equivalente em mosto das cervejas importadas se destina a ter em conta o melhor rendimento de determinadas fábricas de cerveja de outros Estados-membros e tem por único limite a taxa efectiva das quebras verificadas na produção no estrangeiro, já que existiria discriminação caso se aplicasse às cervejas importadas uma taxa de quebra que não correspondesse à que é efectivamente a sua, mas sim a da produção nacional.

18 A título preliminar, convém referir que o problema da compatibilidade com o artigo 95.° do Tratado do regime de tributação em litígio resulta do facto de a matéria colectável que serve de base à tributação dos produtos importados ser diferente da que é utilizada para os produtos nacionais. Com efeito, a cerveja nacional é tributada com base na quantidade do mosto quente utilizado, sem ter em conta a quantidade perdida na transformação do mosto quente em cerveja, de modo que o produtor eficiente beneficia de uma vantagem fiscal. Pelo contrário, a cerveja importada é tributada com base na quantidade do produto final, que é corrigida por aplicação de uma taxa fixa de modo a ter em conta a quantidade presumível de mosto quente utilizada na produção da cerveja.

19 Deve dizer-se, seguidamente, que as modalidades da tributação da cerveja de produção nacional, que se baseiam no mosto quente e não no produto acabado, não podem ser aplicadas à cerveja importada, dado ser tecnicamente impossível verificar *a posteriori* as quebras de mosto quente efectivamente ocorridas durante o processo de fabrico da cerveja.

20 Deve recordar-se que o Tribunal de Justiça já declarou existir violação do primeiro parágrafo do artigo 95.° 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, nem que seja apenas em certos casos, uma tributação superior do produto importado (acórdão de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe, 45/75, Recueil, p. 181).

21 Daí resulta que o regime de tributação em litígio apenas pode ser considerado compatível com o primeiro parágrafo do artigo 95.° quando se verifique estar de tal modo regulado que fique sempre excluída a possibilidade da cerveja importada ser tributada a nível mais elevado do que a cerveja nacional.

22 Para verificar se esta condição está preenchida, a carga fiscal aplicada à cerveja importada com base na taxa de quebra do mosto quente calculada por aplicação de uma taxa fixa deve ser comparada com a carga fiscal mais reduzida efectivamente suportada pela cerveja nacional, carga que apenas pode ser estabelecida com base na taxa de quebra da fábrica de cerveja nacional mais eficiente.

23 Em contrapartida e ao contrário do que sustentou o Governo demandado, a taxa de quebra verificada no país de origem da cerveja importada é, a este propósito, totalmente irrelevante, dado não permitir estabelecer qualquer comparação útil entre a carga fiscal suportada por essa cerveja e a aplicada à cerveja nacional.

24 A aplicação dos critérios acima enunciados à matéria de facto do caso em apreço leva o Tribunal a concluir que o regime luxemburguês não foi regulado de modo a excluir completamente a possibilidade de a cerveja importada ser tributada em montante mais elevado do que a cerveja nacional.

25 Com efeito, tendo em conta a falta de transparência do regime de tributação em questão, incumbia ao governo demandado fazer prova de que aquele não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios.

26 Os relatórios de peritagem que a Comissão apresentou — um relatório do professor Dalgliesh e dois do professor L. Narziss — revelam não ser possível estabelecer um valor definitivo susceptível de mostrar quais são as taxas de quebra incorridas na produção de cerveja nas várias fábricas de cerveja e nos diferentes países. O

professor Dalgliesh afirma que, «se for necessário, por razões de comodidade administrativa, obter um valor único representativo de um bom método de fabrico numa fábrica de cerveja moderna razoavelmente bem equipada, a taxa de 5 % será generosa e a de 4 % não será demasiado baixa». No seu primeiro relatório, o professor Narziss conclui ser possível atingir numa fábrica de cerveja média uma percentagem de 5 % para a cerveja comum, mas poder este valor ser ligeiramente reduzido, embora tal pressuponha importantes melhoramentos técnicos.

27 No seu segundo relatório, o professor Narziss indica, para as diferentes fases da produção, diferentes taxas entre as quais se situam as quebras ocorridas nas fábricas de cerveja. Da soma das médias dessas taxas em cada fase da produção resulta uma taxa de quebra, numa fábrica de cerveja média, de 7,35 % para as cervejas comercializadas internamente e de 7,95 % para as cervejas destinadas à exportação. A partir destas percentagens centrais, podem-se, sempre segundo o professor Narziss, verificar divergências de 1,5 % para mais ou para menos. Contudo, a soma das taxas médias mais baixas em cada fase de produção tem como resultado uma taxa de 4,25 %.

28 Resulta desses relatórios periciais não poder a taxa de quebra de 4,7619 %, aplicada como taxa fixa na tributação das cervejas importadas, ser considerada como a taxa de quebra mais baixa que pode ser atingida pelas fábricas de cerveja luxemburguesas mais eficientes.

29 Nestas condições, e na falta da prova em contrário apresentada pelo Governo demandado, há que considerar provado poderem certas fábricas de cerveja luxemburguesas atingir uma taxa de quebra inferior a 4,7619 %.

30 Resulta do exposto que, no que se refere à violação do artigo 95.°, a acção é procedente.

b) *No que se refere ao artigo 96.°*

31 Quanto às exportações, a Comissão alega que uma fábrica de cerveja luxemburguesa que reduza as suas quebras a uma taxa situada abaixo da média de 10 % aplicada como taxa fixa recebe um reembolso do montante do imposto correspondente a fracções de mosto não utilizadas no fabrico da cerveja exportada, e isto em violação do artigo 96.° do Tratado. A este respeito, a Comissão observa que o Luxemburgo, longe de provar, como lhe incumbia, que as suas unidades mais eficientes nunca atingem uma taxa de quebra igual ou inferior a 10 %, nem sequer foi capaz de provar que esse valor representa a taxa média das quebras verificadas.

32 O Governo demandado alega que a Comissão não fez prova de que a percentagem de 10 % seja exagerada. Considera não existir qualquer elemento de facto que permita afirmar existir uma presunção nesse sentido.

33 De acordo com o segundo relatório do professor Narziss, a taxa média de quebra para as cervejas destinadas à exportação é de 7,95 %, com uma margem de variação de 1,5 %. Partindo da percentagem mais elevada, chega-se, portanto, a uma taxa de quebra de 9,45 %.

34 Resulta, assim, desse relatório pericial que a taxa de 10 % não constitui um limite absoluto, abaixo do qual nenhuma fábrica de cerveja luxemburguesa jamais poderá reduzir as suas quebras no que se refere às cervejas de exportação.

35 Não tendo o Governo demandado apresentado qualquer prova em contrário, há que considerar provado poder o reembolso na exportação ser, em certos casos, superior à carga fiscal efectivamente suportada pela cerveja exportada.

36 Com efeito, como o Tribunal de Justiça declarou no seu acórdão de 1 de Dezembro de 1965, Comissão/Itália (45/64, Recueil, p. 1057), quando um Estado-mem-

bro faça uso de um regime com base numa taxa fixa para determinar o montante das imposições internas que podem ser objecto de reembolso na exportação para outro Estado-membro, incumbe-lhe o ónus da prova de que tal regime não exorbita em caso algum dos limites imperativos do artigo 96.°

37 Resulta do exposto que a acção é igualmente procedente no que se refere à violação do artigo 96.° do Tratado.

38 Por conseguinte, há que declarar que o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 95.° e 96.° do Tratado CEE, ao tomar em consideração, para efeitos da cobrança do imposto sobre o consumo da cerveja na importação e do seu reembolso na exportação, uma taxa de quebra entre o mosto e o produto acabado que excede a de determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas.

Quanto às despesas

39 Por força do disposto no n.° 2 do artigo 69.° do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas. Tendo o Grão-Ducado do Luxemburgo sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

1) **O Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 95.° e 96.° do Tratado CEE, ao tomar em consideração, para efeitos da cobrança do imposto sobre o consumo da cerveja na importação e do seu reembolso na exportação, uma taxa de quebra entre o mosto e o produto acabado que excede a de determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas.**

2) O Grão-Ducado do Luxemburgo é condenado nas despesas.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 26 de Junho de 1991.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente

O. Due