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, e em que, na impossibilidade técnica de verificar *a posteriori* as quebras de mosto quente efectivamente ocorridas, 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, enquanto que a cerveja exportada beneficia de um reembolso do imposto específico na exportação calculada com base numa taxa fixa, apenas pode ser considerado como compatível com os artigos 95.°, primeiro parágrafo, e 96.° do Tratado quando se verifique estar de tal modo regulado que fique sempre excluída a possibilidade da cerveja importada ser tributada a nível mais elevado que a cerveja nacional e os reembolsos resultantes dessas exportações de cerveja serem superiores aos impostos aplicados sobre esse produto antes da sua exportação.

Por conseguinte, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 95.° e 96.° do Tratado um Estado-membro que, ao aplicar tal regime de tributação da cerveja, tome em consideração, para efeitos da cobrança do imposto 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 nacionais.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-152/89 *

I — Matéria de facto e tramitação processual

Por força das normas comuns à União Económica Belgo-Luxemburguesa, o imposto sobre o consumo da cerveja não é cobrado, quer no Luxemburgo, quer na Bélgica, sobre o produto acabado, mas sobre o mosto quente e abstraindo da quebra nas fases posteriores de fabrico e acondicionamento.

Em tal sistema, para determinar, quer na exportação quer na importação, a carga fiscal que o produto acabado suportará, é necessário remontar à matéria colectável, isto é, ao mosto quente a partir do qual se obtém a cerveja, e ter em conta as quebras resultantes da passagem do mosto à cerveja.

Na exportação, a conversão do produto exportado em mosto quente, para determinar o imposto a aplicar, faz-se utilizando um multiplicador de 10/9, o que corresponde a uma taxa de quebra de 10 % de mosto quente. Esse sistema conduz a um aumento do reembolso do imposto específico na exportação de 11,11 %.

Na importação, o imposto específico é calculado com base nas quantidades efectiva-

* Língua do processo: francês.

mente importadas, expressas em hectolitros/ /grau. Para ter em conta as perdas, a quantidade de mosto calculada por conversão é aumentada de 5 %, o que corresponde a uma taxa de perda de 4,7619 % do mosto quente.

Considerando que as percentagens das perdas aplicadas pelo Luxemburgo vão além do nível real das perdas ocorridas no interior do país e, portanto, dos limites dos artigos 95.° e 96.° do Tratado, a Comissão, por carta de 12 de Dezembro de 1983, convidou as autoridades nacionais a apresentarem, no prazo de um mês, as suas observações, em conformidade com o processo previsto no artigo 169.°, primeiro parágrafo, do Tratado.

Na sua notificação de incumprimento, a Comissão assinalou que, segundo as informações de que dispunha, as quebras ocorridas numa fábrica de cerveja moderna podem descer até 2 %, não havendo qualquer razão para pensar que as quebras verificadas nas fábricas de cerveja luxemburguesas se situem a nível superior. Segundo a Comissão, no sistema luxemburguês de tributação da cerveja, o reembolso na exportação é superior ao montante de imposto efectivamente aplicado ao produto acabado e o montante de imposto cobrado na importação é superior ao aplicado ao produto nacional similar.

Na sua resposta, o Luxemburgo explicou o seu sistema de tributação da cerveja e contestou que as percentagens de compensação aplicadas nas suas fronteiras excedam os limites impostos pelos artigos 95.° e 96.° do Tratado.

A Comissão encarregou então dois peritos independentes, os professores Dalgliesh e Narziss, de efectuarem um estudo sobre esta matéria e, com base no seu relatório, emitiu, em 2 de Fevereiro de 1987, um parecer fundamentado, no qual se admitiu que as percentagens de quebras que se situavam, no que se refere ao Luxemburgo, respectivamente, 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 vendidas no interior do país.

Por carta de 16 de Outubro de 1987, o Governo luxemburguês respondeu que a sua indústria cervejeira estava mal equipada e que as quebras verificadas durante o processo de fabrico da cerveja não tinham podido ser reduzidas abaixo de 10 %, enquanto que as fábricas de cerveja estrangeiras estavam melhor equipadas e apenas acusavam uma percentagem de quebras de 4,7619 %.

Considerando esta explicação insuficiente, a Comissão intentou a presente acção, com base no segundo parágrafo do artigo 169.° do Tratado.

A acção deu entrada na Secretaria do Tribunal em 27 de Abril de 1989.

Com base no relatório preliminar do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

II — Pedidos das partes

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

— declarar que o Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE, nomeadamente dos artigos 95.° e 96.°, ao reembolsar na exportação e compensar na importação

o imposto sobre o consumo da cerveja, fixando 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.

— condenar o Luxemburgo nas despesas do processo.

O *Grão-Ducado do Luxemburgo* conclui pedindo que o Tribunal se digne:

— rejeitar o recurso por inadmissível e, a título subsidiário, negar-lhe provimento.

— condenar a Comissão nas despesas.

III — Fundamentos e argumentos das partes

A — *Quanto à admissibilidade*

A *Comissão* afirma ter, desde sempre, revelado a sua preferência por uma solução legislativa para o problema da harmonização da matéria colectável do imposto sobre o consumo da cerveja e ser essa a razão para não ter submetido à apreciação do Tribunal de Justiça o princípio da tributação do mosto, mas a manipulação desse sistema na exportação e na importação.

No que se refere à admissibilidade da acção, a Comissão precisa que, no parecer fundamentado, o debate tinha por objecto a zona mais baixa do leque das quebras, e, portanto, as fábricas de cerveja com melhores resultados, o que justifica a referência, na petição, às taxas de quebra de «determinadas fábricas de cerveja» luxemburguesas. Em seu entender, o Governo luxemburguês compreendeu muito bem o sentido do litígio, como mostra a sua resposta negativa ao parecer fundamentado, pelo que não pode alegar contradições entre esse parecer e a petição.

O *Governo luxemburguês* observa, antes de mais, que a Comissão não contesta nem o regime da tributação do produto intermédio nem o princípio da majoração do equivalente em mosto na fronteira, mas apenas o nível das majorações praticadas, resultantes de uma taxa de quebra que aquela considera excessiva.

O demandado defende, seguidamente, a inadmissibilidade da petição, na medida em que subsidiariamente nesta se invoca o facto de as percentagens aplicadas irem além da taxa de quebra de «determinadas fábricas de cerveja luxemburguesas», enquanto que o parecer fundamentado censurava apenas ao Luxemburgo, no que se refere ao reembolso do imposto específico na exportação, a ultrapassagem da taxa de quebra existente «em média na indústria cervejeira luxemburguesa» e, no que se refere à compensação do imposto específico na importação, a ultrapassagem do nível das quebras verificadas em média no Luxemburgo e nos países que exportam para o Luxemburgo.

O Governo luxemburguês alega, finalmente, incompatibilidade entre a parte decisória e a fundamentação do parecer, com o qual é acusado de não se ter conformado, dado que a primeira determina ao Luxemburgo que não ultrapasse a taxa média verificada no Luxemburgo e nos países que exportam para o Luxemburgo, enquanto que o fundamento determinante apenas lhe veda ultrapassar a taxa de quebra verificada durante o processo de fabrico no interior da país. Esta

contradição, bem como a imprecisão da própria parte decisória, colocou o Luxemburgo na impossibilidade de proceder em conformidade com o parecer fundamentado, sendo, pois, inadmissível a acção por incumprimento que lhe move a Comissão.

B — *Quanto ao mérito*

Quanto ao mérito, a *Comissão* alega que o Luxemburgo aplica, na importação e na exportação, um sistema diferente daquele que incide sobre a produção interna e que esse sistema é contrário aos artigos 95.° e 96.° do Tratado.

No que se refere às importações, a Comissão sustenta que uma fábrica de cerveja luxemburguesa que trabalhe racionalmente beneficia de um diferencial do imposto sobre o consumo, enquanto que o produto importado é sempre tributado como se as quebras calculadas em média para o Luxemburgo se verificassem efectivamente em todas as fábricas de cerveja luxemburguesas.

No entendimento da Comissão, o Luxemburgo teria de provar que o nível de 5 % para a compensação de quebras que é calculado na importação nunca é atingido nas suas fábricas de cerveja mais eficientes e que as quebras verificadas no Estado-membro de origem não podem, em caso algum, ultrapassar esse nível. A Comissão recorda, a este propósito, o acórdão de 22 de Junho de 1976, Bobbie Getränke (processo 127/75, Recueil, p. 1079), segundo o qual se verifica incumprimento do disposto no primeiro parágrafo do artigo 95.° do Tratado quando o produto nacional esteja sujeito, «mesmo que apenas em certos casos», a uma carga fiscal inferior à que é aplicada ao produto importado.

Quanto às exportações, a Comissão considera que uma fábrica de cerveja luxemburguesa que trabalhe racionalmente, o que reduz as suas quebras abaixo da média calculada e fixada *a priori*, obtém um reembolso da carga fiscal do imposto correspondente a fracções de mosto que não foram de modo algum utilizadas para fabricar cerveja para exportação, em violação do artigo 96.° do Tratado.

A este propósito, a Comissão observa que o Luxemburgo não provou de modo algum que a percentagem média de quebra de 10 % é justificada e, segundo o acórdão de 1 de Dezembro de 1965, Comissão/Itália (processo 45/64, Recueil, p. 1057), um regime de taxa fixa de reembolso do montante das imposições internas acarreta para o Estado-membro que dele faça uso o ónus da prova de que tal regime não exorbita dos limites imperativos do artigo 96.° do Tratado. A Comissão não contesta que, em matéria de incumprimento das normas do Tratado por um Estado, o ónus da prova lhe incumba. Mas considera ter o direito de pedir ao Luxemburgo que faça prova da existência dos factores que agravam as quebras verificadas na sua meia dezena de locais de produção, prova que está ao alcance da indústria e das autoridades deste Estado.

Segundo a Comissão, resulta da peritagem que pediu que a taxa máxima de quebra permitida se deve situar em torno dos 4,95 % e, por conseguinte, dado que em caso algum é permitida a sobrecompensação, é ao Luxemburgo que incumbe o ónus da prova de que essa taxa não é atingida pelas unidades mais eficientes.

Finalmente, a Comissão refere que o artigo 97.° do Tratado, que permite aplicar taxas médias quando se trate de impostos sobre o volume de negócios cobrados segundo o sistema do imposto cumulativo em cascata, constitui uma excepção e não abrange o caso da tributação da cerveja.

O *Governo luxemburguês* observa, no que se refere às importações, 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 de cerveja origina uma tributação em excesso. A taxa de quebra de 4,7619 % do mosto quente é, no seu entender, inferior à taxa admitida por um dos peritos da Comissão, não apenas para as cervejas de exportação, mas também para as cervejas comercializadas internamente, enquanto que os leques de taxas que o parecer fundamentado refere dizem respeito ao mosto frio, pelo que não podem servir de referência.

Acresce, em seu entender, que a majoração do equivalente em mosto das cervejas importadas tem por único limite as taxas de quebra efectivas dos produtos fabricados no estrangeiro, dado que se verificaria uma discriminação se se aplicasse às cervejas importadas uma taxa de quebra que não correspondesse à sua taxa efectiva, mas à da fabricação interna. O Governo luxemburguês censura, a este propósito, à Comissão o facto de lhe exigir prova das taxas de quebra menos elevadas das fábricas de cerveja nacionais.

No que se refere às exportações, o demandado alega que a Comissão não provou que uma taxa de quebra de 10 % de mosto quente seja exagerada. Observa que a Comissão comparou esta taxa de quebra com as taxas calculadas a partir do mosto frio e não do mosto quente e fê-lo para as cervejas comercializadas internamente e não para as cervejas de exportação. De resto, a Comissão, que em 1982 entendeu poder referir-se a uma taxa de quebra de 2 %, viu-se pouco a pouco compelida a verificar que a realidade das fábricas de cerveja é bastante mais complexa e muito mais afastada do ideal, tendo o seu próprio perito notado que, para as cervejas fabricadas a baixa fermentação e exportadas em garrafas, tais como as cervejas de exportação luxemburguesas, era normal uma quebra bastante mais elevada.

O Governo luxemburguês sublinha, a este respeito, que as tábuas apresentadas pelo perito da Comissão apenas indicam médias calculadas com base em dados provenientes de estabelecimentos alemães, acessoriamente austríacos e, posteriormente, britânicos. Acresce que, em seu entender, o próprio perito da Comissão verificou que, para fábricas de cerveja como as luxemburguesas e para cervejas como as que as fábricas de cerveja luxemburguesas exportam, são normais taxas de quebra de 10,25 % do mosto quente, pelo que a Comissão não se pode fundar numa presunção de taxa de quebra inferior a 10 %.

G. C. Rodríguez Iglesias
Juiz-relator