CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO
apresentadas em 16 de Junho de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O tribunal de grande instance de Mulhouse submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O artigo 95.° do Tratado de Roma proíbe que seja aplicado aos veículos automóveis que excedam uma determinada potência fiscal um imposto diferencial cujo montante aumenta de forma exponencial em função da referida potência fiscal, ela própria definida por uma fórmula que tende a fazer incidir a referida agravação exponencial sobre qualquer veículo que tenha uma determinada cilindrada e não seja fabricado em França, onde não são construídos tais veículos, contrariamente a certos países, nomeadamente da Comunidade?»

2. Esta questão foi-nos submetida no âmbito de um litígio que opõe um particular, J. Feldain, proprietário de um automóvel de marca estrangeira, aos serviços fiscais franceses. J. Feldain entende que o regime de tributação anual dos veículos automóveis de grande luxo, resultante do artigo 18.° da Lei n.° 85-695, de 11 de Julho de 1985, aprovada na sequência do acórdão do Tribunal de 9 de Maio de 1985 (Humblot, 112/84, Recueil 1985, p. 1367, 1375), continua a violar o artigo 95.° do Tratado.

3. O regime anteriormente aplicado e as características da nova legislação são expostos no relatório para audiência, de modo a que não se torna necessário recordá-los aqui.

4. O Tribunal teve ocasião de definir, em numerosos acórdãos, os critérios de aplicação do artigo 95.° Um dos acórdãos que contêm as indicações mais detalhadas é o de 27 de Fevereiro de 1980 (Comissão/Itália, 169/78, Recueil 1980, p. 385) em que o Tribunal declarou, designadamente, que «o artigo 95.° deve garantir a *absoluta neutralidade* da tributação interna relativamente à concorrência entre produtos nacionais e produtos importados» (n.° 4) (tradução provisória).

5. Em acórdão de 15 de Março de 1983 (Comissão/Itália, 319/81, Recueil 1983, p. 601, n.° 21) o Tribunal esclareceu que «os Estados-membros têm a faculdade de estabelecer, no respeito pelas directivas sobre essa matéria, uma taxa de IVA superior para os *produtos de luxo* relativamente aos produtos nacionais ou importados que não tenham essa natureza, desde que, todavia, os *critérios escolhidos para determinar a categoria de produtos mais fortemente tributados* não sejam discriminatórios relativamente aos produtos importados similares ou que se encontrem, com respeito aos produtos nacionais, na relação de concorrência prevista no segundo parágrafo do artigo 95.°» (tradução provisória).

6. Mais especialmente, no que se refere à tributação dos veículos automóveis, o Tribunal voltou a recordar muito recentemente (acórdão de 16 de Dezembro de 1986, Comissão/Itália, 200/85, Colect. 1986, p. 3953, 3969) «que com vista a decidir sobre a com

* Tradução do francês.

patibilidade com o artigo 95.° do Tratado de uma diferenciação fiscal impugnada, torna-se... necessário examinar se esta foi estabelecida com base num critério objectivo, se é directa ou indirectamente discriminatória e se é de natureza a proteger as produções nacionais concorrentes relativamente às importações provenientes dos outros Estados-membros» (n.° 9). No mesmo acórdão, o Tribunal indicou, nos n.os 16 e 20, que a relação de concorrência que é necessário ter em consideração para apreciar a existência de um efeito protector, deve abranger todos os automóveis, quer sejam equipados com um motor diesel ou com um motor a gasolina.

7. No âmbito do presente processo, é evidentemente o acórdão Humblot, de 9 de Maio de 1985 (já citado), que tem maior importância. O Tribunal recordou aí, antes de mais, «que, no estado actual do direito comunitário, os Estados-membros permanecem livres para sujeitar produtos como os automóveis a um sistema de imposto de circulação cujo montante aumenta *progressivamente* em função de um *critério objectivo*, como a *potência fiscal*, que pode ser determinada de diversas formas.

8. Todavia, um tal sistema de tributação interna apenas é legítimo, face ao artigo 95.°, desde que não tenha qualquer efeito discriminatório ou protector» (tradução provisória).

9. O Tribunal declarou em seguida que a aplicação a todos os automóveis com potência fiscal superior a 16 CV de um imposto especial que é o quíntuplo do imposto imediatamente inferior «implica um aumento de tributação que é bastante maior do que aquele que resultaria da passagem de uma categoria de automóveis para outra num sistema de tributação progressiva com *intervalos equilibrados*, como aquele a que corresponde o imposto diferencial» (tradução provisória).

10. Deve, pois, verificar-se antes de mais se o novo método de tributação passa a constituir, no seu conjunto, um «sistema de tributação progressiva com intervalos equilibrados».

11. I — O tribunal de grande instance de Mulhouse pergunta se o novo sistema é compatível com o artigo 95.° porque, para veículos que excedam uma determinada potência fiscal, o montante do imposto aumenta exponencialmente em função da referida potência fiscal.

12. A este respeito, deve observar-se antes de mais que, se é certo que a curva que representa os diferentes níveis do imposto apresenta, efectivamente, a partir de um certo ponto, as características de uma curva exponencial, isso deve-se à incidência do conjunto dos elementos que entram em jogo.

13. Quanto aos diferentes coeficientes, eles foram fixados, não segundo uma «função exponencial», mas segundo uma «progressão geométrica»: cada nível de tributação é deduzido do nível anterior, multiplicando-se este último por um determinado factor (denominado «razão» da progressão). No caso em apreço, esse factor não é constante: varia entre 1,2 e 2,4 para as categorias até 16 CV, inclusive, e é de 1,5 para as categorias que se situam para além de 16 CV. Como o factor de multiplicação utilizado para além de 16 CV é inferior, salvo uma única excepção, aos utilizados abaixo desse limiar (para a passagem do escalão do imposto dos 8 e 9 CV para o dos 10 e 11 CV o factor é apenas de 1,2), pode concluir-se legitimamente que a regulamentação francesa não é criticável sob esse aspecto.

14. Todavia, a compatibilidade de um sistema de tributação com o artigo 95.° não depende apenas do ritmo de progressão escolhido, mas também da definição da incidência e das outras modalidades de aplicação do imposto [1] e, nomeadamente, em caso

1 — Ver acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, já citado, n.° 7.

de progressão geométrica, do número dos termos. Isto leva-me a examinar a forma como os vários níveis de tributação se sucedem no âmbito do regime em questão.

15. Estamos em presença de nove escalões que se apresentam da forma seguinte:

— até 4 CV: 2 categorias efectivas de potência fiscal [2],

— de 5 a 7 CV: 3 categorias,

— 8 e 9 CV: 2 categorias,

— 10 e 11 CV: 2 categorias,

— de 12 a 16 CV: 5 categorias,

— 17 e 18 CV: 2 categorias,

— 19 e 20 CV: 2 categorias,

— 21 e 22 CV: 2 categorias,

— 23 CV e mais: 9 categorias [3] efectivas.

16. É evidente que saltam logo à vista as variações no número de categorias fiscais classificadas nos diferentes escalões de tributação.

17. A integração de cinco categorias fiscais no escalão dos 12 a 16 CV, em especial, é surpreendente. De acordo com as informações fornecidas pelas autoridades francesas em resposta a uma pergunta do Tribunal, estão abrangidos neste escalão 74 modelos de automóveis.

18. Os três escalões seguintes limitam-se, cada um, a duas categorias fiscais. O escalão dos 17 e 18 CV apenas abrange dois modelos de automóveis. O escalão dos 19 e 20 CV, dez modelos, e o escalão de 21 e 22 CV, três modelos.

2 — O veículo dito «2 CV» tem, actualmente, 3 CV fiscais.

3 — Parece apenas existirem veículos pertencentes às seguintes categorias: 23, 26, 27, 31, 32, 34, 39, 40 e 54 CV.

19. O Governo francês não explicou as razões desta organização da grelha e eu *também não* consegui descortinar, por mim, o *critério objectivo e neutro* que poderia estar na origem desta estrutura.

20. O método escolhido tem, antes de mais, como resultado impedir que os veículos de 14, 15 ou 16 CV, que se esperaria encontrar num novo escalão de tributação, não sejam tributados mais fortemente que os veículos de 12 ou 13 CV. Deste modo, nenhum automóvel francês paga um imposto superior a 1 729 FF (número válido para a região parisiense em 1984).

21. Pelo contrário, o estabelecimento, para além do limite de 16 CV, de escalões «estreitos» incluindo apenas duas categorias fiscais, conjugado com a progressão geométrica que caracteriza todo o sistema, tem como resultado provocar um aumento muito rápido dos montantes dos impostos nas categorias em que só existem à venda automóveis de fabrico estrangeiro (2 594 FF, 3 882 FF, 5 832 FF e 8 758 FF).

22. Enquanto a diferença de quatro escalões existente entre um automóvel de 12 CV e um automóvel de 16 CV não dá lugar a nenhum aumento do imposto, a mesma diferença entre um automóvel de 16 CV e um de 20 CV leva a uma diferença da tributação que se eleva a 224 %.

23. É claro que *não* se trata aí de «*intervalos equilibrados* na tributação», na acepção utilizada pelo Tribunal no acórdão Humblot. Os efeitos da progressividade do sistema são atenuados relativamente aos automóveis franceses do topo de gama graças à criação do escalão «amplo» acima referido, ao passo que são acentuados pelo restabelecimento de escalões «estreitos» a partir do momento em que apenas os automóveis estrangeiros são abrangidos. Assim, é forçoso concluir que o modo de classificação dos automóveis não se baseia num critério objectivo e neutro, do ponto de vista da con-

corrência entre os automóveis franceses e estrangeiros.

24. Deverá concluir-se que os automóveis com potência fiscal superior a 16 CV, todos eles de fabricação estrangeira, deveriam escapar a toda e qualquer tributação ou deveriam ser tributados à taxa prevista para o escalão dos 12 a 16 CV? Penso que não. Em meu entender, até uma eventual reformulação de todo o sistema, esses automóveis deveriam ser tributados como se, para além dos 16 CV, houvesse outros escalões de cinco categorias (17 a 21 CV, etc.).

25. II — Na segunda parte da sua questão, o tribunal de grande instance de Mulhouse pergunta se a fórmula segundo a qual a potência fiscal é definida não será, também ela, incompatível com o artigo 95.° do Tratado.

26. No acórdão Humblot, o Tribunal admitiu que a potência fiscal podia ser considerada como um critério objectivo em função do qual o montante do imposto de circulação podia aumentar progressivamente.

27. Todavia, o Tribunal esclareceu que «a potência fiscal pode ser determinada de várias formas». Não tomou, assim, posição a respeito de uma fórmula de cálculo do tipo da que vigora em França. Esta foi determinada por circular administrativa de 23 de Dezembro de 1977, e é a seguinte:

$$P = m\,(0{,}0458 \cdot \frac{C}{K})^{1{,}48}$$

Nesta fórmula, P designa a potência administrativa, m é igual a 1 para a gasolina e 0,7 para o gasóleo, C corresponde à cilindrada do motor expressa em centímetros cúbicos. K é um parâmetro que exprime a transmissão do movimento e se obtém calculando «a média aritmética ponderada das velocidades expressas em quilómetros por hora, teoricamente alcançadas pelo veículo num regime de motor de mil rotações por minuto, nas várias relações da caixa de velocidades em marcha à frente»

28. Parece-me que o carácter objectivo e neutro de tal fórmula não poderia ser posto em causa se ela se aplicasse, tal e qual e indistintamente, a todos os veículos, fossem eles de fabrico nacional ou estrangeiro. Acontece, todavia, que, para os veículos de potência superior a 100 kW, o valor de K está fixado num máximo de 21, ainda que a avaliação objectiva dê um valor superior. Ora, como adiante veremos, muito poucos automóveis franceses são abrangidos por esta regra.

29. Sendo K o denominador, atribuir-lhe um valor máximo implica o aumento artificial da potência fiscal P, de cada vez que o factor K efectivo for superior a 21 km/h.

a) *Consequência da limitação do factor K*

30. Na sua resposta à segunda pergunta formulada pelo Tribunal, o agente do Governo francês justificou assim a limitação do factor K a 21:

«A necessidade de não beneficiar anormalmente determinados modelos com tendência desportiva ou do topo de gama, cuja potência real e performances» eram muito elevadas e que podiam revelar-se relativamente económicos em energia quando utilizados abaixo das suas possibilidades reais, levou a que se limitasse a 21 km/h o valor do parâmetro K para os automóveis particulares cuja potência real era superior a 100 kW.»

31. A luz das explicações fornecidas na audiência, parece dever entender-se esta justificação da seguinte forma:

32. Quanto maior a cilindrada (e, portanto, a potência) de um motor [4], mais a desmultiplicação da transmissão pode ser «longa». Com base na forma de cálculo normal da potência fiscal em França (não estando limitado o factor K) muitos motores de grande cilindrada deveriam ser classificados, devido às relações «longas» da sua transmissão, em categorias fiscais relativamente baixas. Os automóveis que dispõem de tais relações de transmissão são relativamente económicos em combustível desde que não ultrapassem os 120-130 km/h.

33. Ora, esses automóveis de grande cilindrada são susceptíveis de atingir velocidades de ponta da ordem dos 180 a 250 km/h. Deste modo, quando utilizam plenamente as suas capacidades, consomem muito mais (pois a resistência do ar, que se torna necessário vencer, aumenta proporcionalmente à velocidade). A fim de evitar que tais automóveis susceptíveis, na realidade, de consumir muito, sejam injustamente beneficiados, torna-se necessário, a partir de um determinado limite, deixar de se tomar em consideração as referidas relações de desmultiplicação. Pode-se alcançar esse resultado bloqueando o coeficiente K ao nível de 21 km/h quando a potência real do motor ultrapasse 100 kW.

34. Este raciocínio não me parece criticável do ponto de vista lógico. Com efeito, seria paradoxal que, pelo simples efeito de se tomar em consideração uma relação de desmultiplicação K = 30, por exemplo, um veículo com uma cilindrada de 3 590 cm^3 (Jaguar XJ 6, 6 cilindros, 21 CV fiscais) fosse classificado na mesma categoria fiscal que um veículo com 2 500 cm^3 de cilindrada (Citroën CX 25, 4 cilindros, 13 CV fiscais).

4 — Penso que, no âmbito desta comparação, se torna necessário abstrair dos fenómenos «turbo»e «16 válvulas», que permitem a automóveis de cilindrada média desenvolver uma potência real superior à de automóveis com uma cilindrada muito maior. Parece-me que, na sequência destes novos desenvolvimentos, a maior parte dos Estados-membros deverá, mais tarde ou mais cedo, reorganizar o seu sistema de tributação dos automóveis.

35. Importa, por outro lado, notar que a quase totalidade dos automóveis estrangeiros com cilindrada inferior a 3 litros, e que oferecem um espaço e um conforto praticamente idênticos aos dos automóveis franceses do topo de gama (Citroën CX, Peugeot 505, Renault 25) estão classificados em categorias fiscais iguais ou inferiores a 16 CV (os Alfa 6, todos os Audi, os BMW da série 5.0, o 628Csi e o 730, os Fiat Croma, os Ford Scorpio, os Lancia Thema, os Maserati Biturbo, os Mercedes 260 E, 260 SE, 300 E/SEL com caixa de velocidades manual, os Rover 820, os Saab 9000, os Volvo 740 e 760, etc.).

36. Por outro lado, a forma em França como se determina a potência fiscal é susceptível das seguintes críticas.

37. O objectivo oficial da introdução do factor K na fórmula de cálculo da potência fiscal é o de favorecer os automóveis que consomem relativamente pouco combustível. Como já vimos, os automóveis de grande cilindrada mas com relações de desmultiplicação longas apenas consomem muito combustível acima de 130 km/h. Ora, em França é, de qualquer modo, proibido circular a velocidade superior.

38. Em segundo lugar, é incontestável que há automóveis com cilindrada inferior a 3 litros também susceptíveis de consumir muito. Estamos a pensar nos chamados modelos desportivos, cujo motor se caracteriza por uma velocidade de rotação e uma taxa de compressão particularmente elevadas e por relações de desmultiplicação relativamente «curtas». Também eles podem atingir velocidades superiores a 200 km/h.

39. Estes automóveis são susceptíveis de consumir mais, a 180 km/h, que um automóvel de cilindrada mais elevada, mas com relações de desmultiplicação mais «longas». Ora, estes modelos desportivos não são penalizados do mesmo modo que os veículos de grande cilindrada.

40. Por outro lado, o Governo francês não apresentou qualquer critério objectivo para justificar a limitação do factor K a 21, em vez de 20 ou 22 km/h.

41. J. Feldain, pelo seu lado, calculou, tal como recorda o relatório para audiência, que, se o parámetro K for limitado a 21 km/h, a qualquer veículo de cilindrada superior a 3 109,7 cm^3, quaisquer que sejam as suas diferentes características no aspecto do consumo, seria automaticamente atribuída uma potência fiscal superior a 16 CV. Ora, apenas os automóveis de fabrico estrangeiro têm uma cilindrada superior a 3 109,7 cm^3.

42. Todavia, este argumento não me parece nada convincente, pois é necessário que a categoria dos 17 CV comece em algum lado e não vejo por que razão o limiar não se haveria de situar ao nível dos 3 109,7 cm^3. Se se tivesse atribuído a K o valor máximo de 20 km/h, o limiar dos 17 CV situar-se-ia a 2 961,75 cm^3. Isto não teria implicado a passagem de qualquer automóvel francês da categoria de 16 CV para a categoria dos 17 CV, pois nenhum desses automóveis tem cilindrada superior a 2 664 cm^3. (Mesmo o Peugeot 604, que já não se fabrica, tinha apenas 2 849 cm^3.)

43. Se o factor K tivesse sido limitado a 22 km/h, o limiar situar-se-ia em 3 257,92 cm^3. Só mais um veículo estrangeiro (o Porsche 311) teria podido, eventualmente, «descer» para a categoria dos 16 CV, mas para se poder ter a certeza tornar-se-ia necessário conhecer o factor K desse automóvel.

44. Mas existe outro argumento que, em meu entender, é decisivo na matéria. É o facto de o resultado do cálculo 0,0458 × C/K continuar a ser elevado à potência 1,48, mesmo quando o factor K está «bloqueado» em 21. Isto tem como resultado acentuar a incidência da cilindrada mais elevada dos automóveis com mais de 3 109,7 cm^3, sem que, paralelamente, isso seja minimamente compensado pela tomada em consideração das relações de desmultiplicação mais «longas» que caracterizam habitualmente estes automóveis.

45. Eu dizia há pouco que não era razoável que um automóvel com 3 590 cm^3 fosse classificado na categoria dos 13 CV. Ao contrário, também me parece duvidoso que se justifique a sua classificação na categoria dos 21 CV fiscais.

46. É difícil compreender por que razão, a partir do limiar em que o valor real de K deixa de ser tomado em consideração, não se volta simplesmente a uma classificação baseada apenas na cilindrada dos veículos.

47. Não me queria pronunciar sobre a questão de saber se bastaria, a título de alternativa, reduzir o expoente 1,48 para os automóveis cujo coeficiente K está limitado. (O simples facto de passar de 1,48 para 1,44, por exemplo, teria já como efeito diminuir a potência fiscal desses automóveis.) De qualquer modo, o que é certo é que o «bloqueio» de um dos elementos de uma fórmula matemática deveria logicamente conduzir a um reexame dos outros elementos da fórmula, a fim de evitar que a sua incidência se tornasse subitamente desproporcionada, especialmente quando se está no domínio da concorrência internacional e quando a alteração do método de cálculo afecta fundamentalmente automóveis fabricados noutros Estados-membros.

48. É esse precisamente o caso em apreço. Em resposta a uma pergunta formulada na audiência, as autoridades francesas transmitiram ao Tribunal uma lista de seis modelos franceses cuja potência administrativa foi alterada devido à limitação do factor K. Trata-se, todavia, de uma lista de automóveis «homologados depois de 1 de Janeiro de 1978». Três desses modelos, ou já não

são fabricados actualmente, ou apenas mudam de categoria por causa da caixa automática de três velocidades. Os três modelos restantes são automóveis do tipo desportivo, produzidos em séries bastante pequenas, dos quais apenas dois se situam num escalão de tributação mais elevado.

49. Verifica-se, assim, que a produção francesa é apenas marginalmente afectada pela regulamentação em questão.

50. Infelizmente, não dispomos de uma lista completa dos automóveis estrangeiros que se situam numa categoria superior devido a este método de cálculo. Mas ela deve ser longa, já que, de acordo com a imprensa especializada, os fabricantes alemães vendem cerca de 56 modelos com uma potência superior a 100 kW, os fabricantes britânicos cerca de 20 e os fabricantes italianos cerca de 34, enquanto os fabricantes franceses parecem produzir apenas 8.

51. Deve-se, pois, concluir desde logo que o método de cálculo da potência fiscal dos automóveis com mais de 100 kW não é neutro do ponto de vista da concorrência e que é de natureza a proteger indirectamente os automóveis de fabrico francês que atingem essa potência.

b) *A tomada em consideração das diferentes relações das caixas de velocidades automáticas*

52. Até 15 de Abril de 1983, o cálculo do factor K para os veículos com caixa de velocidades automática de quatro relações fazia-se tomando em consideração essas quatro relações, segundo a fórmula

$$K = \frac{k1 + k2 + k3 + K4}{4,2}$$

53. Posteriormente a uma circular de 15 de Abril de 1983, apenas se toma em consideração a média de três relações em vez de quatro, de acordo com uma das seguintes fórmulas:

$$K = \frac{k1 + k2 + k4}{3,48}$$ se k4 for inferior ou igual a 1,4 k3

ou

$$K = \frac{k1 + k2 + 1,4\ k3}{3,48}$$ se k4 for superior ou igual a 1,4 k3

54. A modificação da regulamentação conduziu, desde logo, a que o factor K seja, desde 1983, inferior ao que era anteriormente: consequentemente, a potência fiscal de um veículo equipado com uma caixa de velocidades automática de quatro relações aumenta.

55. Ora, as caixas automáticas com quatro relações implicam um consumo menor do que as caixas de três relações. Uma legislação que tenha como objectivo favorecer os veículos mais económicos deveria, assim, classificar os veículos equipados com essas caixas numa categoria fiscal inferior e não superior.

56. Verifica-se, todavia, que nos últimos anos foram também introduzidas em veículos de fabrico francês caixas de velocidades automáticas com quatro relações (ver a resposta do Governo francês à terceira pergunta formulada pelo Tribunal).

57. Deste modo, a totalidade dos automóveis automáticos da marca Peugeot e os Citroën BX estão equipados de caixas de quatro relações. As regras de cálculo acima referidas aplicam-se a esses modelos do mesmo modo que aos de fabrico estrangeiro.

58. Nestas condições, o novo método de cálculo do parâmetro K dos automóveis equipados com caixa automática de quatro relações não pode, em meu entender, ser considerado discriminatório ou protector.

Conclusão

59. Por todos os motivos expostos, proponho que o Tribunal responda da seguinte forma à questão submetida:

«O artigo 95.° do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia deve ser interpretado como não se opondo a que um Estado-membro aplique a automóveis que excedam uma determinada potência fiscal, todos eles importados, nomeadamente de outros Estados-membros, um imposto diferencial que aumenta de acordo com uma progressão substancialmente mais forte que o imposto diferencial que se aplica a automóveis que não excedem essa mesma potência fiscal, ou a que calcule a potência fiscal de acordo com um método que tem como resultado sobreavaliar a potência fiscal de determinadas categorias de automóveis na sua maior parte importados, nomeadamente dos outros Estados-membros.»