CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CARL OTTO LENZ

apresentadas em 15 de Julho de 1997 *

Índice

A — Matéria de facto ..... I - 3777

B — Análise ..... I - 3779

I — Artigo 95.º ..... I - 3779

II — Modalidades da imposição ..... I - 3781

1. Base tributável diferente ..... I - 3781

a) Valor inicial diferente ..... I - 3784

b) Outros aspectos ..... I - 3786

2. Possibilidade de cálculo fixo para os produtos fabricados em Itália ..... I - 3789

C — Conclusão ..... I - 3795

A — Matéria de facto

1. No presente processo, o Tribunale di Trento submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão relativa à compatibilidade com o direito comunitário do imposto italiano de consumo de produtos audiovisuais, foto-ópticos e cinematográficos [1]. O Tribunal de Justiça já teve ocasião de se pronunciar sobre este imposto, embora num contexto diferente [2]. O processo principal na origem da questão em análise foi intentado pela Grundig Italiana SpA contra o Ministério das Finanças da República Italiana, pedindo a restituição do montante de 112 236 330 770 LIT, acrescido de juros legais, pago por ela a título de imposto de consumo durante o período de vigência do referido imposto, ou seja, entre 1 de Janeiro de 1983 e 31 de Dezembro de 1992. A demandante alega que o imposto italiano de consumo é contrário ao direito comunitário e, por essa razão, não deve ser pago.

* Língua original: alemão.

1 — Imposto instituído pelo artigo 4.º do Decreto-lei de 30 de Dezembro de 1982, convertido e alterado pela Lei n.º 53, de 28 de Fevereiro de 1983, e completado pelas disposições de execução do Decreto Ministerial de 23 de Março de 1983.

2 — Acórdão de 13 de Julho de 1994, O. T. O. (C-130/92, Colect., p. I-3281).

2. Segundo as indicações da Comissão, o imposto incide sobre doze categorias de produtos audiovisuais, foto-ópticos e cinematográficos como, por exemplo, máquinas fotográficas, objectivas, binóculos, telescópios, câmaras de filmar, giradiscos e televisores. A taxa do imposto é uniforme e ascende a 16% do valor do aparelho (aos aparelhos de televisão aplica-se a taxa reduzida de 8%). Todavia, a base tributável é calculada de forma diferente consoante se trate de produtos nacionais ou de produtos importados. Segundo as informações do tribunal de reenvio, para os produtos nacionais a base tributável é calculada com base no custo total do produto manufacturado acrescido das despesas de acondicionamento e embalagem, deduzidos os encargos de expedição, distribuição e intermediação e quaisquer outros encargos inerentes à comercialização no mercado interno. Neste quadro, os produtores nacionais têm a faculdade de indicar como valor tributável o preço de venda declarado dos produtos, deduzido um montante fixo de 35% desse preço. O Ministério das Finanças pode fixar uma dedução diferente para algumas categorias de produtos, depois de ter calculado a incidência das despesas internas de comercialização sobre o preço habitualmente praticado. A dedução de um montante fixo exclui qualquer outra dedução sobre o preço praticado para efeitos de fixação do valor tributável. Os serviços fiscais devem ter em conta o valor tributável assim determinado, a não ser que o preço declarado se afaste do valor normal dos produtos cedidos.

3. Em contrapartida, tratando-se de produtos importados, o valor tributável é o valor na fronteira italiana, determinado com base no valor aduaneiro, na acepção do Regulamento (CEE) n.º 1224/80 [3], acrescido de eventuais despesas ou encargos ligados à passagem da fronteira italiana, incluindo os direitos devidos pela introdução em livre prática na Comunidade e deduzidos eventuais componentes do preço pago ou a pagar pelo transporte e pela comercialização no interior do território aduaneiro nacional. A possibilidade de praticar a dedução fixa não existe em relação aos produtos importados.

4. Além disso, as modalidades de cobrança do imposto também são diferentes consoante se trate de mercadorias nacionais ou de mercadorias importadas. Quanto às primeiras, prevê-se que os produtores nacionais apresentem trimestralmente uma declaração contendo os elementos essenciais para a liquidação do imposto, que deve ser feita durante o mês subsequente ao trimestre de referência.

5. Ao invés, no caso dos importadores, o imposto é fixado e cobrado no momento da passagem da fronteira o que, segundo o tribunal de reenvio, significa que o pagamento do mesmo imposto se efectua em momentos diferentes.

6. O Tribunal de Justiça considera que, antes de analisar quaisquer outras questões submetidas pelas partes, há que apurar a natureza anticomunitária ou não das disposições que

3 — Regulamento (CEE) n.º 1224/80 do Conselho, de 28 de Maio de 1980, relativo ao valor aduaneiro das mercadorias (JO L 134, p.1; EE 02 F6 p. 224).

instituíram e aplicaram o imposto de consumo em causa. Prossegue considerando que existe uma dúvida razoável sobre a existência de uma incompatibilidade com o direito comunitário, o que torna necessário o reenvio ao Tribunal de Justiça em aplicação do artigo 177.° do Tratado, para que este se pronuncie a título prejudicial. Consequentemente, o tribunal de reenvio submete ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 95.° do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que proíbe que um Estado-Membro institua e cobre um imposto de consumo, como o previsto no artigo 4.° do Decreto-lei de 30.12.1982, convertido na Lei n.° 53, de 28.2.1983, e posteriormente regulamentado pelo Decreto do Ministro das Finanças de 23.3.1983, em que se prevê um valor tributável diferente para os produtos nacionais e para os importados de outros Estados-Membros e se definem modalidades diferentes de cobrança do imposto para os mesmos produtos?»

B — Análise

I — *Artigo 95.°*

7. Como desde logo resulta do acórdão OTO [4], há que analisar o imposto em causa à luz do artigo 95.° do Tratado CE. Nos fundamentos do acórdão, o Tribunal de Justiça voltou a recordar que já tinha declarado que uma imposição como o imposto nacional de consumo deve considerar-se parte integrante de um regime geral de imposições internas, na acepção do artigo 95.° do Tratado CEE, e que a sua compatibilidade com o direito comunitário deve ser apreciada no quadro deste artigo [5]. No que respeita concretamente ao imposto italiano em discussão no caso *sub judice*, o Tribunal de Justiça prossegue sublinhando que se trata de uma imposição na acepção do artigo 95.°, uma vez que é aplicável às mercadorias provenientes dos Estados-Membros e, sendo caso disso, às mercadorias originárias de países terceiros que se encontram em livre prática nos Estados-Membros. Segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o artigo 95.° do Tratado aplica-se apenas às referidas mercadorias [6].

8. Nos termos do primeiro parágrafo do artigo 95.° do Tratado CE, «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».

9. O primeiro parágrafo refere-se, assim, aos produtos nacionais similares. No caso de não existir qualquer semelhança, aplica-se o segundo parágrafo, que determina que: «além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir

4 — Acórdão C-130/92, *loc. cit.* (nota 2), n.os 15 e segs.

5 — Acórdão C-130/92, *loc. cit.* (nota 2), n.° 11.

6 — Acórdão C-130/92, *loc. cit.* (nota 2) n.os 18 e segs.

sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções».

10. Segundo jurisprudência assente, o artigo 95.° visa «garantir a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros nas condições normais de concorrência, através da eliminação de qualquer forma de protecção que possa resultar da aplicação de imposições internas discriminatórias em relação a produtos de outros Estados-Membros» [7]. Assim, o artigo 95.° destina-se a garantir a igualdade de tratamento fiscal em matéria de imposições internas [8].

11. Segundo o Tribunal de Justiça, a semelhança exigida para efeitos de aplicação do artigo 95.°, primeiro parágrafo, existe quando, na mesma fase de produção ou de comercialização, os produtos apresentam para os consumidores propriedades análogas e respondem às mesmas necessidades. O facto de o produto nacional e o produto importado se encontrarem ou não classificados na mesma posição da pauta aduaneira comum constitui, a este propósito, um elemento de apreciação importante [9].

12. Como resulta das observações da Comissão, por força do artigo 4.°, n.° 1, da Lei n.° 53 de 1983, o imposto incide sobre o consumo de doze categorias de aparelhos audiovisuais, foto-ópticos e cinematográficos. São referidos, a título de exemplo, máquinas fotográficas, objectivas, binóculos, telescópios, câmaras de filmar, giradiscos e televisores. Uma vez que a designação dos produtos é muito precisa, é possível considerar que existe a semelhança exigida entre os produtos de fabrico italiano e os produtos importados de outros Estados-Membros. Pondo de parte a apreciação qualitativa, é mais que provável que, na perspectiva do consumidor, não exista qualquer diferença entre um televisor italiano e um televisor fabricado noutro Estado-Membro no que respeita às características e à função do aparelho.

13. No caso de não existir qualquer semelhança, o segundo parágrafo do artigo 95.° proíbe o efeito proteccionista da imposição que existiria na prática se uma imposição interna tributasse mais severamente o produto importado do que o produto nacional com o qual o primeiro se encontra em concorrência devido a uma ou várias possibilidades de utilização económica [10]. Uma vez que o imposto aqui em causa incide sobre os produtos audiovisuais, foto-ópticos e cinematográficos que fazem parte da categoria das máquinas fotográficas, objectivas, câmaras de filmar, etc., não há dúvida de que os produtos nacionais e estrangeiros se encontram aqui em situação de concorrência.

7 — Acórdão C-130/92, *loc. cit.* (nota 2), n.° 16.

8 — Acórdão de 20 de Fevereiro de 1973, FOR/VKS (54/72, Colect., p. 95, n.° 15).

9 — Acórdão de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe/Hauptzollamt Landau (45/75, Colect., p. 89, n.° 12).

10 — Acórdão de 4 de Abril de 1968, Fink-Frucht (27/26, Recueil p. 333, mais especialmente pp. 342 e segs; publicação sumária em Colect. 1963-1968, p. 821).

14. Consequentemente, o artigo 95.° é indiscutivelmente aplicável ao caso vertente. À luz dos elementos disponíveis, parece existir entre os produtos a semelhança a que o primeiro parágrafo do artigo 95.° se refere. Na dúvida, cabe ao juiz nacional proceder à classificação adequada.

15. Deve, no entanto, sublinhar-se que o artigo 95.° é, de qualquer forma, aplicável e que, para prosseguir a minha análise, deve ter-se em conta a importância da imposição que onera cada categoria de produtos.

II — *Modalidades da imposição*

1. Base tributável diferente

16. Como resulta do acórdão de reenvio, o tribunal *a quo* põe em causa, por várias razões, a compatibilidade com o direito comunitário do imposto italiano de consumo. Por um lado, faz referência à base tributável diferente consoante se trate de produtos nacionais ou de produtos importados. Para os *produtos fabricados em Itália,* a base tributável é a que resulta do valor à saída da fábrica, acrescido dos encargos de acondicionamento e embalagem. As despesas de transporte e comercialização no território italiano não são consideradas. Isto significa que, em relação a estes produtos, fabricados em Itália e comercializados no mercado italiano, os encargos de transporte e de distribuição são irrelevantes para efeitos do cálculo da base tributável.

17. Para *os produtos importados* de outros Estados-Membros, a base tributável é composta, segundo as indicações do tribunal de reenvio, pelo valor das mercadorias na fronteira italiana, determinado com base no valor aduaneiro na acepção do Regulamento (CEE) n.° 1224/80 [11], acrescido de eventuais despesas ou encargos para chegar à fronteira italiana. Assim, estão igualmente incluídos na base tributável os encargos de transporte e comercialização suportados até à fronteira italiana. Além disso, devem ter-se em conta os encargos de comercialização no mercado comunitário, o que, no caso *sub judice* é, todavia, desnecessário, uma vez que o artigo 95.° não se aplica às mercadorias directamente importadas de países terceiros. Só podem ser deduzidos do valor aduaneiro assim determinado os elementos do preço correspondentes aos encargos de transporte e de comercialização suportados em Itália. Os elementos do preço eventualmente correspondentes às despesas até à fronteira não podem ser deduzidos [12]. Isto significa que a base tributável das mercadorias importadas é o preço na fronteira, acrescido dos encargos de transporte e de comercialização até à

11 — Nos termos do artigo 3.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1224/80, o valor aduaneiro das mercadorias importadas é o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade. Por força do artigo 8.°, n.° 1, c), esse preço deve ser acrescido, nomeadamente, das despesas de transporte e seguro das mercadorias importadas até ao local de entrada no território aduaneiro da Comunidade.

12 — A Comissão chama a atenção para o facto de, neste caso, as despesas de transporte entrarem duas vezes no cálculo, uma vez que, por força do artigo 8.° do regulamento, devem ser expressamente acrescidas ao preço.

fronteira italiana, deduzidos os elementos do preço correspondentes aos encargos de transporte e comercialização suportados em Itália.

18. A Comissão ilustrou, com a ajuda de um exemplo, o significado prático da diferença na base tributável: um produtor italiano de Roma que tenha entregue em Bolzano um lote de televisores pode deduzir da base tributável a totalidade das despesas de transporte. Para um fabricante alemão que, por hipótese, partindo de Essen ou de Lübeck tenha entregue um lote de televisores *com o mesmo valor*, ao mesmo cliente de Bolzano, o direito à dedução das despesas de transporte efectuadas no território italiano seria limitado ao trajecto Brenner-Bolzano, ou seja, 75 Km. Uma vez que as despesas de transporte até à fronteira italiana entram no cálculo, o valor aduaneiro de um produto equivalente para efeitos da determinação da base tributável e, portanto, o imposto respectivo, é superior nessa medida ao valor em que assenta o cálculo relativo aos produtos italianos, ou seja, o valor à saída da fábrica. Consequentemente, a base tributável dos produtos importados é superior à dos produtos nacionais, o que determina, apesar de uma taxa de imposição idêntica, uma tributação mais severa dos produtos importados. Com excepção do Governo italiano, todas as partes neste processo consideram que esta situação constitui uma discriminação proibida pelo artigo 95.°

19. A República Italiana contesta a existência dessa discriminação. Sustenta, ao invés, que todas as mercadorias, independentemente de serem importadas ou fabricadas em Itália, recebem o mesmo tratamento. Os encargos de transporte e comercialização suportados em Itália são deduzidos da base tributável em ambos os casos. Além disso, em sua opinião, não existe qualquer diferença entre a noção, relativa às mercadorias importadas, de «elementos do preço pago ou a pagar que dizem respeito ao transporte e à comercialização no interior do território aduaneiro nacional» e a noção, relativa aos produtos italianos, de «encargos de expedição, distribuição e intermediação e quaisquer outros encargos inerentes à comercialização no mercado nacional», susceptíveis de ser deduzidos para os produtos italianos. Daqui resulta, segundo o Governo italiano, que está perfeitamente garantida a igualdade de tratamento entre as mercadorias importadas e as mercadorias nacionais. O pedido de dedução da base tributável, para os produtos importados, dos encargos suportados até à fronteira italiana é, em sua opinião, destituído de fundamento. Justifica esta posição sustentado que o imposto controvertido é um imposto interno sobre o consumo cujo pressuposto é o facto de um produto se destinar ao consumo. Tratando-se de um imposto interno, para a sua aplicação apenas são determinantes os factos a que se aplica a ordem fiscal nacional, ou seja, o facto de a mercadoria se destinar ao consumo no mercado nacional. Assim, deve considerar-se que o consumo dos produtos fabricados em Itália tem lugar no mercado italiano no momento em que saem da fábrica e que o consumo dos produtos importados tem lugar no momento da passagem da fronteira italiana.

20. O facto de o pressuposto decisivo deste imposto ser o destino ao consumo no mercado italiano é igualmente comprovado pela sua estrutura. Com efeito, são excluídas da

tributação as mercadorias em trânsito e as mercadorias destinadas à exportação.

21. Tratando-se de um imposto interno sobre o consumo, que diz respeito ao mercado italiano, o factor decisivo para o imposto é o valor do produto no momento em que é colocado à disposição do consumidor. Para as mercadorias importadas, é decisivo o valor franco fronteira (incluindo as despesas de transporte até à fronteira). É com esse valor que o produto chega ao mercado italiano, sendo igualmente por essa razão que esse valor é considerado a base tributável. O produto nacional chega ao mercado italiano com o valor à saída da fábrica, pelo que, neste caso, são de acrescentar igualmente os encargos de acondicionamento e embalagem.

22. Para o Governo italiano, um regime deste tipo é compatível com o direito comunitário, uma vez que continuam a existir regimes fiscais nacionais diferentes, mas que, até este momento, não foram mais completamente harmonizados. Desta forma, está legitimada a existência de um regime de imposições internas, inclusive sobre o consumo. O Governo italiano entende que não resulta de uma norma de direito comunitário a obrigação de um Estado-Membro ignorar, na determinação do valor dos produtos importados, determinados elementos do preço de custo pelo simples facto de os produtos nacionais — por razões económicas objectivas — não suportarem despesas análogas. A título de exemplo, o Governo italiano faz a comparação entre um produto fabricado em Itália e um produto semelhante originário do Japão que se encontra em livre prática em Portugal. Segundo o Governo italiano, é óbvio que, no que respeita ao produto originário do Japão, os encargos suplementares, que se repercutem sobre o valor na fronteira, são mais elevados do que os do produto italiano. Porém, trata-se de um facto económico elementar e não da consequência de um comportamento discriminatório do país de destino.

23. No que respeita a este último exemplo, é indiscutível que os encargos de transporte de um produto originário do Japão podem ser mais elevados do que os de um produto desde logo fabricado no seu país de destino. Mas daí não resulta necessariamente que esse facto económico elementar possa justificar uma imposição superior.

24. Como afirmei anteriormente, a tributação dos produtos importados é, pelo facto de a sua base tributável ser superior, mais severa do que a dos produtos nacionais. A República Italiana não o contesta. Pelo contrário, o Governo italiano considera inevitável o facto de os produtos importados, no momento em que atravessam a fronteira, e em razão das despesas de transporte até aí suportadas, terem um preço mais elevado do que os produtos nacionais. Com base nesta diferença de preços — como sustenta a República Italiana — a base tributável é calculada de forma idêntica para os produtos nacionais e para os produtos importados, ou

seja, deduzindo os encargos de transporte e comercialização suportados em Itália.

25. No entanto, também daqui pode resultar para os produtos importados uma tributação mais severa, proibida pelo artigo 95.° Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, para efeitos de aplicação da regra de não discriminação contida no artigo 95.° é necessário ter em conta, para além da taxa do imposto, as disposições relativas à matéria colectável e às modalidades de cobrança dos diferentes impostos. Com efeito, a incidência real de cada imposto sobre a produção nacional, por um lado, e sobre os produtos importados, por outro, é que constitui o critério de comparação determinante para aplicação do artigo 95.° Ora, mesmo quando a taxa do imposto é igual, a sua incidência pode variar em função das modalidades de matéria colectável e de cobrança aplicáveis aos produtos nacionais e aos produtos importados, respectivamente [13]. A este propósito, o artigo 95.°, ao mesmo tempo que concede a um Estado-Membro a possibilidade de aplicar ao produto importado um regime de tributação diferente daquele a que está sujeito o produto nacional equivalente, só admite essa possibilidade se o encargo fiscal sobre o produto importado for, em qualquer caso, igual ou inferior ao aplicável ao produto nacional equivalente. Como o Tribunal de Justiça declarou, o artigo 95.°, primeiro parágrafo, não era respeitado «se o imposto que incide sobre o produto importado e o imposto aplicado ao produto nacional equivalente fossem calculados de forma diferente e segundo modalidades diferentes que conduzissem, ainda que nalguns casos apenas, à menor tributação do produto nacional» [14].

a) Valor inicial diferente

26. Esta tributação diferente, ou melhor, a tributação mais severa dos produtos importados, resulta desde logo, no caso em análise, mesmo que as possibilidades de dedução dos encargos sejam realmente idênticas, do facto de a regulamentação italiana adoptar um *valor inicial diferente*. Com efeito, a base tributável também é diferente quando o seu cálculo — apesar de efectuado segundo modalidades análogas — assenta num valor inicial diferente. É o que resulta, no caso vertente, da regulamentação italiana que, na fronteira, acrescenta ao valor real dos produtos importados o montante correspondente aos encargos de transporte e de comercialização até à fronteira. Esta situação é, segundo a jurisprudência enunciada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Iannelli [15], contrária ao artigo 95.° do Tratado CE. Naquele processo estava em causa a tributação de papel de parede de produção nacional e de importação. Para o produto nacional, a base tributável era constituída apenas pelo preço do papel, considerado como matéria-prima, ao passo que para o produto importado (equivalente), a base tributável resultava do seu valor global. Entendia-se por valor global o custo do produto acabado indicado na factura (consequentemente, o custo da matéria-

13 — Acórdão de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Irlanda (55/79, Recueil, p. 481, n.° 8), e referências que aí figuram.

14 — Acórdão de 22 de Junho de 1976, Bobie/Hauptzollamt Aachen-nord (127/75, Recueil p. 1079, n.° 3; Colect., p. 443).

15 — Acórdão de 22 de Março de 1977, Iannelli/Meroni (74/76, Colect., p. 175).

-prima na origem, a que se somava o valor acrescentado), acrescido das despesas de carregamento e embarque, comissão, seguros, transporte, etc., até à fronteira, mesmo que essas despesas não estivessem incluídas, no todo ou em parte, na factura do vendedor. O Tribunal de Justiça voltou a recordar que, para efeitos de aplicação do artigo 95.°, há que ter em conta a matéria colectável e as modalidades de cobrança do imposto. Quando, sobre este aspecto, subsista uma diferença que implique para os produtos importados, na mesma fase do processo de produção ou de distribuição, uma tributação mais severa do que a que incide sobre o produto nacional equivalente, existe violação da proibição prevista no artigo 95.° Segundo o Tribunal de Justiça, isto verifica-se «no caso de uma imposição calculada sobre o valor do produto, se apenas em relação ao produto importado forem considerados os elementos de avaliação que lhe aumentam o valor relativamente ao produto nacional correspondente» [16].

27. O imposto italiano de consumo aqui em análise é calculado com base no valor dos produtos. Consequentemente, viola o artigo 95.° quando o valor dos produtos importados é aumentado relativamente ao valor dos produtos nacionais, ao integrar na base tributável os encargos de transporte até à fronteira [17].

28. No que respeita ao argumento invocado pela República Italiana segundo o qual o imposto de consumo em causa no presente processo se justifica por fazer parte do regime fiscal nacional, que até este momento não foi objecto de harmonização, o Tribunal de Justiça declarou que os obstáculos à livre circulação das mercadorias podem ser eliminados através da harmonização das legislações fiscais. A harmonização das legislações em matéria fiscal não pode, no entanto, considerar-se uma condição *sine qua non* para aplicação do artigo 95.°, que impõe aos Estados-Membros a obrigação, com efeito imediato, de aplicar de forma não discriminatória as suas legislações fiscais independentemente de qualquer harmonização [18].

29. Neste contexto, a Comissão remeteu para a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao Regulamento n.° 1408/71 e aos impostos directos. No domínio dos impostos directos, por exemplo, fez referência, na falta de regulamentação comunitária especial aplicável a este tipo de impostos, e para evitar uma tributação discriminatória, aos princípios gerais do direito comunitário. Esta comparação corrobora a conclusão a que atrás cheguei, segundo a qual a harmonização prévia não é um pressuposto da aplicação das disposições directamente aplicáveis do Tratado. Todavia, no caso vertente não é necessário recorrer às regras gerais de não discriminação, uma vez que o Tratado contém uma norma especial em matéria de não discriminação, o artigo 95.°

16 — Acórdão 74/76, *loc. cit.* (nota 15) n.os 20 e 21.

17 — Neste contexto, remeto novamente para o exemplo dos televisores importados para Itália e transportados no território italiano, referido no n.° 18, *supra*.

18 — Acórdão 55/79, *loc. cit.* (nota 13), n.° 12.

30. Consequentemente, deve considerar-se que a regulamentação italiana relativa ao imposto de consumo viola o artigo 95.°, ao basear-se, para efeitos de cálculo da base tributável, num valor diferente e mais elevado. Esta tributação mais severa é susceptível de afectar a livre circulação das mercadorias entre os Estados-Membros.

b) Outros aspectos

31. Embora, consequentemente, a violação do artigo 95.° já esteja consumada, queria, no entanto, analisar os restantes aspectos invocados pelas partes no processo. Deles pode concluir-se que mesmo a igualdade de tratamento relativa à dedução das despesas efectuadas em Itália, que esta afirma existir para todos os produtos, deixa de estar garantida. A este propósito, a demandante e a Comissão defendem que, actualmente e especialmente no domínio dos produtos audiovisuais, foto-ópticos e cinematográficos, o mercado tem uma dimensão comunitária. Isto significa que, no entender de ambas, as empresas vendem os seus produtos em vários Estados-Membros. Para tal, tentam *centralizar os seus sistemas de distribuição*, o que implica que os encargos de transporte e comercialização devem ser suportados num único local, na maior parte dos casos o local da sede da sociedade-mãe. O mesmo pode afirmar-se quanto às despesas de comercialização. As redes de assistência aos clientes são centralizadas para que sejam dadas as mesmas garantias em todos os Estados-Membros, como exige, segundo a demandante, a regulamentação comunitária.

32. Nesta multiplicidade de despesas devem ser igualmente incluídos os encargos de publicidade. Também o seu pagamento é centralizado num local, isto é, o da sede da sociedade-mãe. Se a sede se situar fora de Itália, não é possível, com base na legislação italiana, deduzir da base tributável quaisquer encargos de transporte e comercialização.

33. A Comissão considera que a República Italiana *instituiu este imposto como se o mercado comum não existisse* e como se fosse possível considerar que os encargos de transporte e comercialização suportados em Itália podiam ser determinados com precisão e deviam ser suportados unicamente em Itália. Com efeito, como declarou o representante do Governo italiano na audiência, em relação aos produtos importados apenas podem ser deduzidos os encargos exclusivamente ocasionados e pagos em Itália.

34. Para esclarecer a minha posição volto a fazer referência ao exemplo dado na audiência: durante um jogo de futebol importante, realizado na Alemanha e no qual participaram os italianos, transmitido para outros Estados-Membros, incluindo a Itália, a soci-

edade Grundig, entre outras, fez publicidade aos seus produtos. Segundo as declarações do representante do Governo italiano, as despesas de publicidade deste tipo não podem ser deduzidas da base tributável, uma vez que foram efectuadas na Alemanha e aí foram igualmente pagas. A situação seria a mesma se fosse possível quantificar com precisão o montante das despesas efectuadas em Itália. Mesmo que, durante o jogo, a Grundig faça publicidade a um tipo específico de produtos que ela pretende vender exclusivamente em Itália, não pode deduzir essas despesas da base tributável.

35. Isto significa que é perfeitamente possível imaginar situações em que os encargos de transporte e comercialização relativos às vendas em Itália deixam de poder ser deduzidos na totalidade. É irrelevante que, em determinadas circunstâncias, nem sempre isso aconteça porque, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve considerar-se que o artigo 95.° é violado quando o produto importado seja tributado mais severamente, mesmo que isso aconteça apenas em determinados casos [19].

36. Nestas condições, isso significa que, para as mercadorias importadas, deixou de ser possível deduzir quaisquer encargos de transporte ou comercialização, que esses encargos, em razão da sua centralização, deixaram de ser quantificáveis, ou que deixaram de ser suportados ou pagos exclusivamente em Itália. Assim, a base tributável do imposto de consumo é constituída pelo valor aduaneiro, acrescido dos encargos suportados até à fronteira, sem que sejam possíveis quaisquer deduções. Mesmo que, em razão da centralização das despesas, tenha deixado de ser possível declarar separadamente para cada Estado-Membro despesas efectuadas no seu território, isso não significa que essas despesas não estejam sob alguma forma integradas no preço. Por outras palavras, apesar de o valor aduaneiro na fronteira ser superior ao valor real do produto, não é possível deduzir os encargos de comercialização e transporte. Isto significa que, neste caso, a desigualdade de tratamento é ainda mais flagrante, uma vez que não só a matéria colectável é calculada a partir de uma base mais elevada, mas, além disso, deixou de ser possível deduzir quaisquer encargos.

37. Esta desigualdade de tratamento ainda é mais acentuada se se persistir nesse raciocínio, considerando que também os produtores italianos centralizaram os seus encargos de distribuição e comercialização e que, como o representante do Governo italiano sustentou na audiência, os encargos podem ser deduzidos no local onde foram suportados, quando o sistema de distribuição e comercialização está centralizado. Por outras palavras, um produtor italiano poderia deduzir, para além dos encargos relativos a Itália, os que aí foram suportados, ou seja, uma grande parte dos encargos relativos ao conjunto do sistema de distribuição e comercialização, ao passo que, em relação às mercadorias importadas, esses encargos não podem ser deduzidos.

19 — Acórdão 45/75, *loc. cit.* (referido na nota 9), n.° 15.

38. A demandante e a Comissão chamam ainda a atenção para outro aspecto eventualmente discriminatório para os produtos importados. Consideram que não é possível deduzir os encargos de transporte e comercialização relativos a Itália — mesmo que possam ser quantificados — uma vez que apenas podem ser deduzidos os elementos do preço que se referem às despesas correspondentes. Isto significa, no entender da demandante e da Comissão, que, na prática, os *elementos* correspondentes do *preço de custo* devem constar separadamente *na factura*. Uma vez que consideram que isso é pouco habitual e, além do mais, impossível de pôr em prática, porque (na factura) figura sempre um preço global, isso impede que os encargos de transporte e comercialização relativos aos produtos importados sejam deduzidos.

39. Em minha opinião, dos autos não resulta que seja realmente necessária uma facturação discriminada. Segundo o Governo italiano, a dedução das despesas é efectuada com base na declaração aduaneira apresentada na fronteira. Daqui seria possível concluir que, para conceder a dedução, basta repartir em conformidade as despesas na declaração a apresentar na fronteira — desde que, naturalmente, essa repartição seja realmente possível. É ao juiz nacional, que dispõe das informações necessárias, que compete resolver posteriormente esta questão. No entanto, mesmo que uma facturação pormenorizada se revelasse necessária, não vejo qualquer razão que impeça a repartição das despesas no formulário que servirá de factura (a questão de saber se essa repartição ainda é possível, devido à centralização das despesas, já foi abordada [20]).

20 — V. n.os 31 a 35, *supra*.

40. A Comissão e a demandante invocam ainda outra razão que impede a dedução de quaisquer encargos para as mercadorias importadas. Referem que, em relação a estas mercadorias, ao contrário do que sucede em relação às mercadorias nacionais, não existe *uma declaração trimestral*. Daí concluem que, para as primeiras, não é possível apresentar uma declaração onde figurem os encargos a deduzir. O Governo italiano contesta este argumento, afirmando que é possível indicar na declaração aduaneira todos os encargos a deduzir.

41. Não existe, a meu ver, qualquer razão que justifique a impossibilidade de deduzir determinados encargos no caso das mercadorias importadas pelo facto de estas apenas estarem sujeitas a uma declaração aduaneira e não a uma declaração fiscal trimestral. Uma vez que a declaração aduaneira se destina a determinar o valor aduaneiro, que, por vezes, inclui igualmente os encargos de transporte, deve, a este propósito, proceder-se, de qualquer forma, a uma repartição das despesas. Dado que o valor assim calculado constitui a base tributável, não é necessário efectuar outros cálculos. Porém, é ainda ao juiz nacional, que dispõe de informações mais detalhadas sobre o conteúdo da declaração aduaneira, que a questão deve ser, em definitivo, submetida. Se se concluir que os encargos a deduzir não podem ser indicados na declaração aduaneira, também neste caso se deve considerar que daí resulta uma violação do artigo 95.°

42. Daqui resulta uma discriminação das mercadorias importadas, não só porque a matéria colectável da imposição se baseia em valores diferentes, mas também porque podem ser deduzidos desses valores, em maior ou menor medida, os encargos de transporte e de comercialização relativos a Itália.

43. Quanto ao facto de o aumento do valor da base tributável se dever aos encargos de transporte até à fronteira italiana, o Governo italiano tinha, por outro lado, observado que esse aumento assentava no *regulamento* comunitário *relativo ao valor aduaneiro* e que, consequentemente, não era contrário ao direito comunitário. A este propósito, deve recordar-se que o regulamento se destina a disciplinar o comércio com países terceiros [21]. Em todo o caso, o cálculo do valor aduaneiro, acrescido dos encargos de transporte até à fronteira, não é, no caso das importações de países terceiros, susceptível de violar o artigo 95.°, uma vez que, nesse caso, este não é aplicável. Isto não significa, no entanto, que, em caso de transposição das disposições deste regulamento para um caso diferente — ou seja, a importação de mercadorias de outros Estados-Membros — esse aumento da base tributável não seja contrário à proibição de discriminação enunciada no artigo 95.°

44. Por último, o Governo italiano indica que as minhas *conclusões apresentadas no processo O. T. O.* indiciam que não existe desigualdade de tratamento entre as mercadorias importadas e as mercadorias nacionais. A este propósito, faz referência à afirmação de que não existe nenhum elemento que permita concluir que as mercadorias provenientes de outros Estados-Membros (independentemente de aí terem sido fabricadas ou colocadas em livre prática) são discriminadas em relação aos produtos fabricados em Itália [22]. Esta afirmação refere-se, como demonstra claramente a *nota de rodapé* que lhe diz respeito, a um ponto anterior das conclusões, relativo à interpretação da redacção da questão prejudicial. Nesse processo estavam em causa importações de países terceiros. Assim, a formulação citada pela República Italiana deve ser interpretada no sentido de que essa questão prejudicial não continha nenhum elemento que permitisse concluir que os produtos comunitários era objecto de discriminação e que, consequentemente, era inútil examinar essa questão.

2. Possibilidade de cálculo fixo para os produtos fabricados em Itália

45. O Tribunal de reenvio considera que outro aspecto eventualmente discriminatório

21 — Artigo 1.°, n.° 1, g), e artigo 3.°, n.° 1, do Regulamento n.° 1224/80.

22 — V. as conclusões no processo C-130/92, O. T. O. (Colect. 1994, p. I-3281, n.° 15).

resulta da possibilidade, exclusivamente reservada aos produtos nacionais, de calcular de forma fixa a base tributável.

46. A República Italiana contesta a existência dessa discriminação. Sustenta que o objectivo dessa possibilidade não é o de reduzir a bse tributável. Em sua opinião, o montante fixo de 35% não é deduzido do valor do produto à saída da fábrica, mas do preço de venda. A este propósito, considerar-se-ia que o montante fixo de 35% corresponde à repercussão, no preço do produto, dos encargos de transporte e comercialização suportados no interior do território italiano. Segundo a República Italiana, seria igualmente possível adaptar o montante fixo à conjuntura geral, ou modificá-lo para os produtos cujo preço não é afectado pelos encargos até 35%. Além disso, chama a atenção para o facto de o preço declarado pelo fabricante dos produtos, do qual é deduzido o montante fixo, dever corresponder ao valor normal da mercadoria, nos termos definidos pela regulamentação italiana. Segundo a República Italiana, as autoridades competentes procedem a controlos nesse sentido. É certo que, quando um produtor recorre à dedução fixa, as suas declarações devem, num primeiro momento, ser consideradas verdadeiras. Todavia, isto não significa, no entender da República Italiana, que a administração esteja de tal forma vinculada que não possa efectuar qualquer controlo dessas declarações.

47. Por esta razão, a dedução de um montante fixo constitui, segundo o Governo italiano, apenas uma *alternativa para o cálculo da base tributável.* Uma vez que o montante das despesas deduzidas não é modificado, a base tributável também não o é. É por esta razão que a possibilidade de dedução de um montante fixo não constitui um privilégio dos produtores nacionais. Consequentemente, também não deve considerar-se que as mercadorias importadas são objecto de um tratamento menos favorável.

48. O Governo italiano não nega que a dedução de um montante fixo permite determinar mais rápida e facilmente a base tributável dos produtos nacionais. Defende, no entanto, que isso constitui apenas a *reposição de situações comparáveis* entre as mercadorias nacionais e as mercadorias importadas. O cálculo da base tributável, na impossibilidade de se recorrer à dedução de um montante fixo, é bastante mais difícil no caso dos produtos nacionais do que no caso dos produtos importados.

49. Quanto aos produtos importados, basta determinar o valor aduaneiro, nos termos definidos no Regulamento n.° 1224/80, ou seja, de um modo formal e objectivo. Com efeito, as bases tributáveis resultam das formalidades igualmente necessárias para as declarações aduaneiras. Segundo o Governo italiano, o valor à saída da fábrica dos produtos nacionais é muito mais difícil de determinar. A este propósito, não seria possível fazer referência directamente à contabilidade e à documentação fiscal (por exemplo, a facturas

que incluam — indistintamente — todas as despesas que se repercutam no preço). Como o importador não é obrigado a preencher outros formulários nem a fornecer outras indicações, para além das formalidades normais ligadas à passagem da fronteira, para determinar a base tributável dos produtos nacionais seria necessário apresentar outros documentos e provas necessários à declaração.

50. A meu ver, este argumento não pode ser inteiramente acolhido. Também para as mercadorias importadas, não basta indicar o valor franco fronteira. Antes pelo contrário, mesmo neste caso, para que seja possível a dedução dos encargos de transporte e de comercialização suportados no mercado italiano, é necessário quantificar de forma exacta esses encargos. Não se percebe como é que os referidos encargos seriam mais fáceis de determinar no caso das mercadorias importadas do que no caso das mercadorias nacionais. Isto é válido, por maioria de razão, na medida em que, no caso das mercadorias importadas, os encargos de transporte e de comercialização são suportados até à fronteira e igualmente no interior do território italiano. Em certas circunstâncias, o importador, contrariamente aos produtores nacionais, deve também repartir os encargos consoante o território onde são suportados. Não se vê por que razão o importador deveria fornecer menos documentos e provas do que o produtor nacional, a não ser que a dedução desses encargos seja rigorosamente proibida aos importadores, o que constituiria, por maioria de razão, uma discriminação na acepção do artigo 95.°

51. Por esta razão, não se pode defender que a possibilidade de deduzir um montante fixo permite harmonizar as diferentes situações em que se encontram os importadores e os produtores nacionais. Pelo contrário, estes encontram-se numa situação comparável. Seja como for, a percentagem fixa aplicada na dedução permite facilitar o cálculo da base tributável. Contrariamente ao que o Governo italiano defende, não existe qualquer razão objectiva para não se conceder essa facilidade igualmente aos produtos importados.

52. Todavia, o Governo italiano defende que a possibilidade de dedução de um montante fixo constitui apenas uma formalidade simplificada, da qual não resulta *uma tributação mais severa* dos produtos importados.

53. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 95.°, primeiro parágrafo, proíbe a tributação dos produtos importados de outro Estado-Membro com base em métodos ou modalidades de cálculo diferentes — por exemplo, através de um montante fixo num caso e de um montante progressivo noutro — se o produto importado, mesmo que apenas em determinados casos, estiver sujeito a uma tributação mais severa [23]. Para a Comissão, esta desigualdade de tratamento dos produtos importados pode ser fixada em 35%. *A dedução de um montante fixo*, concedida exclusivamente aos produtos nacionais, constitui, no entender da Comissão, a

23 — Acórdão 127/75, *loc. cit.* (nota 14), n.° 4, e acórdão 45/75, *loc. cit.* (nota 10), n.° 15.

única possibilidade de deduzir os encargos de comercialização e transporte suportados no território italiano. A este propósito, a Comissão reitera a argumentação que apresentou a propósito da discriminação assente numa base tributável diferente. Segundo essa argumentação, os elementos do preço que se referem aos encargos de transporte e comercialização suportados em Itália não podem ser deduzidos, uma vez que não aparecem separadamente na factura e que, pelo contrário, apenas seria facturado o preço global. Além disso, não existe um mecanismo que permita aos importadores declarar e deduzir esses encargos. Por último, a Comissão defende novamente que, em razão da centralização das despesas, não é possível repartir os elementos do preço, quer em função de centros de custos determinados, quer em função de Estados-Membros determinados, onde os encargos foram suportados. Segundo a Comissão, a exigência imposta pelo Governo italiano é realmente «diabólica». Com efeito, poderia considerar-se que os encargos de comercialização e transporte suportados no território italiano não são quantificáveis e, portanto, susceptíveis de ser deduzidos se não beneficiarem da possibilidade de dedução de um montante fixo. Todavia, uma vez que essa possibilidade está reservada aos produtores nacionais até ao montante de 35%, as mercadorias importadas estão, no entender da Comissão, sujeitas a uma tributação superior em 35%, uma vez que a possibilidade de dedução desse montante lhes é recusada.

54. É duvidoso que possa realmente considerar-se que a aplicação do *«método normal»* impede a dedução de quaisquer encargos. Cabe, se for caso disso, aos órgãos jurisdicionais italianos pronunciarem-se sobre esta questão. De resto, impõe-se que as empresas, ao calcularem os seus preços, sejam obrigadas a determinar em que medida os encargos de transporte e comercialização entram na composição dos preços. Além disso, esses montantes deveriam resultar da própria contabilidade. Todavia, duvido que a quantificação desses encargos seja suficientemente precisa a ponto de preencher as condições que regulam a concessão da dedução, e isto sobretudo porque, na era da centralização das redes de distribuição, poderia ser extremamente difícil quantificar de forma precisa os encargos suportados em Itália.

55. Porém, com base nestas premissas, não se deve excluir que as empresas com sede noutros Estados-Membros não possam quantificar e, consequentemente, deduzir a totalidade dos seus encargos. O próprio Governo italiano observou que é difícil para os produtores italianos quantificar, através do «método normal», as despesas a deduzir. Como já afirmei, uma vez que não existe, a este respeito, qualquer diferença em relação aos produtos importados, não se pode excluir que, em determinados casos, seja muito mais difícil, senão impossível, deduzir, em relação aos produtos estrangeiros, os encargos de transporte e comercialização suportados no território italiano. Esta circunstância é suficiente para configurar uma discriminação na acepção do artigo 95.° Por esta razão, não se trata, como a Itália sustentou, de uma mera questão de comodidade das empresas com sede nos restantes Estados-Membros. Mesmo que estas pudessem efectivamente deduzir as suas despesas, isso representaria seguramente maiores encargos — igualmente no plano financeiro — do que os que incidem sobre os produtores nacionais. Mas, mesmo neste caso, continuaria a existir um risco de discriminação em

relação ao produtos importados. Esse risco só é excluído se as mercadorias importadas também beneficiarem da possibilidade de dedução de um montante fixo. No entanto, como já observei, uma vez que a situação para os produtos importados e para os produtos nacionais é idêntica, não existe, manifestamente, qualquer razão que obste à concessão dessa possibilidade.

56. Por último, o Governo italiano sustentou que o método de dedução de um montante fixo prejudica os produtores nacionais, porque essa possibilidade de dedução simplificada equivaleria sempre a uma tributação mais severa dos beneficiários da dedução de um montante fixo. No entanto, também esta circunstância não impede que o cálculo do montante fixo seja extensivo às mercadorias importadas. Essa possibilidade poderia ser concedida aos produtos importados nas memas condições exigidas para as mercadorias nacionais. O facto de essa possibilidade poder equivaler a uma tributação mais severa não constitui uma desigualdade de tratamento nem, portanto, uma discriminação das mercadorias importadas.

57. Por último, a autoridade de fiscalização da EFTA faz referência a outro aspecto eventualmente discriminatório do cálculo do montante fixo. Considera que os produtos nacionais podem ser beneficiados, quanto mais não seja pelo facto de a um produto cuja margem de lucro é inferior a 35% poder ser deduzido o montante de 35% do valor normal. Desta forma, o produtor pode reduzir o montante do imposto a pagar a um montante inferior ao valor do produto que, segundo o «método de cálculo normal», deve servir de base à matéria colectável do imposto.

58. Não compreendo inteiramente este cálculo, uma vez que o montante fixo de 35% deve corresponder, não à margem de lucro, mas aos elementos do preço correspondentes aos encargos de transporte e comercialização no território italiano. O mesmo não poderia afirmar-se se as observações da autoridade de fiscalização da EFTA se referissem a estas despesas.

59. Finalmente deve, todavia, concluir-se que a regulamentação italiana que institui o imposto de consumo viola o artigo 95.° porque não prevê a possibilidade de dedução de um montante fixo para as mercadorias importadas.

3. Modalidades diferentes de cobrança do imposto

60. O tribunal de reenvio manifestou igualmente dúvidas sobre a compatibilidade do imposto com o artigo 95.° do Tratado CE igualmente em razão das diferentes modalidades de cobrança. Para as mercadorias importadas, a obrigação de pagamento do imposto nasce *no momento da importação*

aduaneira das mercadorias. Nesse momento, o imposto torna-se exigível e deve ser pago pelo importador. O mesmo não acontece com os produtos nacionais. Neste caso, o facto gerador do imposto surge quando o produto a consumir é colocado no mercado italiano. No entanto, o imposto só é exigível mais tarde, ou seja, no momento em que o produtor nacional deve apresentar às autoridades fiscais a declaração de imposto. Esta formalidade cumpre-se trimestralmente, durante o mês que se segue ao trimestre de referência. Isto significa que a exigibilidade e, portanto, o pagamento do imposto se faz *até quatro meses depois de as mercadorias terem sido colocadas no mercado.*

61. A Comissão, a demandante e a autoridade de fiscalização da EFTA consideram que se trata de outra discriminação sobre as mercadorias importadas, proibida pelo artigo 95.° do Tratado CE. Fazem, a este propósito, referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a incidência de um imposto pode variar em função das modalidades de cobrança aplicadas, respectivamente aos produtos nacionais e aos produtos importados [24]. Efectivamente, as modalidades de cobrança de um imposto são diferentes quando os produtos nacionais beneficiam de facilidades de pagamento de que são excluídas as mercadorias importadas. Neste caso, existe violação do artigo 95.°, mesmo que as vantagens resultantes dessas facilidades de pagamento sejam insignificantes [25].

62. Também no caso vertente o pagamento do imposto de consumo é, para os produtos nacionais, dilatado até quatro meses. Se, além disso, se tiverem em conta os montantes consideráveis reclamados pela demandante no processo principal, não se pode falar neste caso de uma vantagem insignificante para os produtos nacionais. Desta forma, o artigo 95.° é violado.

63. O Governo italiano defende este modo de cobrança do imposto sustentando que, de outra forma, deixaria de ser possível proceder a controlos fiscais eficazes. Sustenta que são desalfandegados e simultaneamente tributados na fronteira carregamentos completos de produtos importados. O mesmo não acontece com os produtos nacionais, que são colocados à peça no mercado. Não pode ser efectuado um controlo fiscal real sobre cada produto. Por isso, impõe-se a harmonização desta situação com a situação das mercadorias importadas. Para isso, é necessário que os casos em que o produtor coloca um produto no mercado, tornando-se, desta forma, devedor do imposto, sejam concentrados num determinado período. Para este número determinado de casos seria apresentada uma declaração fiscal global que poderia ser verificada pelas autoridades fiscais.

64. O Governo italiano justificou deste modo a necessidade de os produtores nacionais apresentarem uma declaração de imposto, não para cada produto, mas para um período determinado. Todavia, não demonstrou por que razão a possibilidade de adiar o pagamento não é concedida tratando-se de mercadorias importadas.

24 — Acórdão 55/79, *loc. cit.* (nota 13), n.° 18.
25 — Acórdão 55/79, *loc. cit.* (nota 13), n.° 9.

Neste caso, só pode ser evitada a violação do artigo 95.° se a prorrogação do prazo for igualmente concedida para as mercadorias importadas. No entanto, duvido que a possibilidade actual de, mediante apresentação de pedido, se adiar o pagamento do imposto até 30 dias posteriormente à importação, seja suficiente. Todavia, esta questão é da competência do juiz nacional, que deve igualmente apurar se a necessidade de apresentação desse pedido constitui uma dificuldade que atinge os produtos importados.

65. O que se pretende, com a resolução desta questão, é evitar que os produtos importados sejam prejudicados em relação aos produtos nacionais.

66. O Governo italiano pede que, no caso de o Tribunal de Justiça considerar que o facto de as modalidades de cobrança serem diferentes constitui uma discriminação, fixe critérios sobre a forma como, num caso desses, deve ser calculado o diferencial do imposto que onera os produtos estrangeiros. Todavia, não compete ao Tribunal de Justiça resolver o litígio no processo principal. O Tribunal de Justiça apenas pode fornecer ao tribunal de reenvio critérios de interpretação do direito comunitário. É ao juiz nacional que compete fixar de forma precisa o montante que deve ser pago à demandante. Compete igualmente ao juiz nacional, no quadro do direito interno, determinar se uma imposição interna discriminatória, na acepção do artigo 95.°, deve considerar-se indevida na totalidade ou apenas na parte em que onera o produto importado mais severamente do que o produto nacional [26].

67. Em resumo, o artigo 95.° do Tratado CE deve ser interpretado no sentido de que um imposto de consumo com a natureza da imposição controvertida, que prevê uma base tributável diferente consoante se trate de produtos nacionais ou importados de outros Estados-Membros, bem como modalidades de cobrança diferentes, e que concede a possibilidade de dedução de um montante fixo apenas aos produtos nacionais, viola o artigo 95.°

C — Conclusão

68. Consequentemente, proponho que à questão submetida pelo Tribunale di Trento seja dada a seguinte resposta:

O artigo 95.° do Tratado CE deve ser interpretado no sentido de que proíbe a um Estado-Membro a instituição e cobrança de um imposto de consumo como o

26 — Acórdão 74/76, *loc. cit.* (nota 14), n.° 22.

previsto no decreto-lei de 30 de Dezembro de 1982, ratificado pela Lei n.° 53, de 28 de Fevereiro de 1983, e cujas modalidades de aplicação eram reguladas pelo decreto do Ministro das Finanças de 23 de Março de 1983, quando a base tributável e as modalidades de cobrança da imposição sejam diferentes consoante se trate de produtos nacionais ou importados de outros Estados-Membros e quando a possibilidade de deduzir um montante fixo para efeitos do cálculo da base tributável seja reservada aos produtos nacionais.