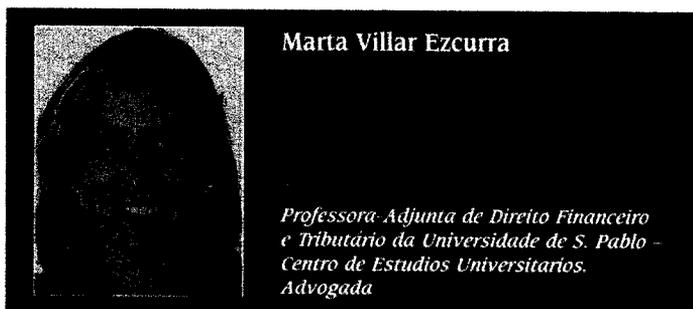




- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de CEU-Universidad San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

A propósito do Código de Conduta Fiscal

Imposições Internas Discriminatórias, Encargos de Efeito Equivalente e Auxílios Estatais de Carácter Fiscal



o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias já definiu vários critérios que permitem determinar quais os impostos dos Estados-Membros que são permitidos e os que são proibidos pelo Tratado CE, em resultado da análise do conjunto das disposições em questão.

No primeiro Relatório Anual sobre a Aplicação do Código de Conduta em Matéria de Fiscalidade das Empresas e Auxílios Estatais de Carácter Fiscal (adiante designado “Código de Conduta”), de 25 de Novembro de 1998, que a Comissão Europeia remeteu ao Conselho e ao Parlamento Europeu ⁽¹⁾, afirma-se que algumas das medidas a que Código de Conduta ⁽²⁾ se refere, destinadas a evitar a concorrência fiscal desleal entre os Estados-Membros da União Europeia, poderiam entrar no âmbito das disposições do Tratado sobre auxílios estatais, constantes dos artigos 87.º a 89.º (ex-artigos 92.º a 94.º) do Tratado CE (TCE).

No âmbito do Código de Conduta, a Comissão comprometeu-se a publicar um conjunto de directrizes relativas à aplicação das normas sobre auxílios de Estado aos incentivos fiscais. As referidas directrizes foram debatidas com especialistas dos Estados-Membros e, posteriormente, integradas numa Comunicação que a Comissão aprovou em 11 de Novembro de 1998 ⁽³⁾. Pretendem as mesmas clarificar a aplicação das regras sobre auxílios de Estado a situações relacionadas com a fiscalidade directa das empresas, dentro do objectivo mais amplo de reforço da aplicação das referidas normas no sentido de reduzir as restrições à livre concorrência no mercado único ⁽⁴⁾.

É pacífico o entendimento segundo o qual a análise das normas comunitárias de direito originário em matéria de auxílios estatais de carácter fiscal não pode ser feita de maneira isolada e sem ter presentes outras disposições directamente aplicáveis do Tratado de Roma com as quais as primeiras têm uma relação estreita. Neste contexto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (adiante designado “TJCE”) já definiu vários critérios que permitem determinar quais os impostos dos Estados-Membros que são permitidos e os que são proibidos pelo Tratado CE, em resultado da análise do conjunto das disposições em questão ⁽⁵⁾.

O presente artigo pretende sintetizar os critérios que a jurisprudência do TJCE propõe a propósito da delimitação do âmbito de

aplicação dos artigos 25.º, 87.º e 90.º (ex-artigos 12.º, 92.º e 95.º)⁽⁶⁾ do TCE, questão que se afigura importante no momento actual de liberalização dos capitais, de concorrência fiscal e de lançamento de novos encargos relacionados com a protecção do meio ambiente ou com objectivos de natureza não financeira, os quais, não obstante poderem ser bem intencionados, poderão vir a ser contrários às referidas disposições do Tratado⁽⁷⁾. Faremos igualmente uma breve referência ao âmbito de aplicação dos artigos 28.º e seguintes (ex-artigos 30.º e seguintes) do TCE, se bem que o TJCE não tenha analisado nenhuma medida fiscal com base nesta última disposição.

1. Os encargos de efeito equivalente aos direitos aduaneiros

De acordo com o disposto nos artigos 23.º a 25.º (ex-artigos 9.º a 12.º) do TCE sobre a livre circulação de mercadorias, os Estados-Membros devem abster-se de introduzir entre si novos direitos aduaneiros à importação e à exportação ou encargos de efeito equivalente.

Desde há já bastante tempo, os direitos aduaneiros deixaram de existir entre os Estados-Membros mas o seu efeito protector ou discriminatório – como tal, pernicioso para a prossecução dos objectivos comunitários de liberalização da circulação intracomunitária de mercadorias e de garantia das condições de livre concorrência – manifesta-se quando os Estados-Membros impõem encargos de efeito equivalente. Tratando-se, neste caso, de um conceito jurídico indeterminado, o TJCE considerou que o mesmo inclui qualquer encargo pecuniário, por mínimo que seja, imposto unicamente a um produto estrangeiro pela simples passagem deste pela fronteira, podendo considerar-se, por essa razão, equivalente a um direito aduaneiro e, como tal, proibido pelo artigo 23.º do TCE⁽⁸⁾.

A jurisprudência posterior do TJCE pôs em relevo que a incidência de um imposto sobre o preço de venda de um produto no país comunitário de consumo não é condição essencial para que o referido imposto seja considerado como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, pois o efeito limitativo sobre o comércio intracomunitário pode dar-se sem se manifestar nesse preço, por exemplo através da limitação da margem beneficiária do produtor⁽⁹⁾. Ainda assim, considerou justificada a exigência de encargos de efeito equivalente pelos Estados-Membros quando sejam contrapartida de um serviço administrativo, sempre que o operador económico beneficie especificamente desse serviço e exista uma justa proporção entre o mesmo e o montante exigido, ou no caso de serem necessários para a prossecução de um interesse comunitário, directamente decorrente das normas comunitárias⁽¹⁰⁾.

Pelo contrário, se este mesmo encargo faz parte de um sistema geral de imposição sobre os produtos, de acordo com critérios

objectivos independentes da origem dos produtos, a sua licitude terá de analisar-se à luz do artigo 90.º (ex-artigo 95.º) do TCE, disposição que proíbe a discriminação de produtos estrangeiros. No entanto, a jurisprudência do TJCE entendeu que, quando um sistema impositivo geral excepcione uma grande parte da produção nacional, poderá considerar-se que existe um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro.

O Tribunal deixou igualmente claro que em determinados casos poderá ser necessário ter em conta o destino que é dado às receitas geradas pela imposição dos referidos encargos. Assim, por exemplo, um encargo que seja aplicado segundo os mesmos critérios aos produtos nacionais e de outros Estados-Membros pode constituir um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se a receita obtida se destinar, na sua totalidade, a indemnizar os produtores nacionais dos produtos que foram objecto da referida imposição⁽¹¹⁾. Pelo contrário, se o destino das receitas cobradas for a compensação dos consumidores dos produtos objecto da imposição, a licitude da mesma teria de julgar-se à luz das disposições sobre auxílios estatais (artigo 87.º, ex-artigo 92.º TCE). Poderá, então, considerar-se que a aparente imposição interna é um encargo que tem efeito equivalente a um direito aduaneiro ou que consiste num auxílio estatal, sendo-lhe assim aplicáveis, consoante os casos, o artigo 25.º ou o artigo 87.º do TCE.

Em todo o caso, não há dúvidas quanto à impossibilidade de qualificar uma determinada imposição fiscal simultaneamente como imposição interna nos termos do artigo 90.º (ex-artigo 95.º) TCE e como encargo de efeito equivalente nos termos do art. 25.º do TCE⁽¹²⁾.

2. A proibição de criação de imposições internas discriminatórias

O artigo 90.º TCE visa garantir a neutralidade das imposições internas mediante a proibição da discriminação dos produtos de outros Estados-Membros e da protecção dos produtos nacionais. A jurisprudência do TJCE relativa a esta disposição baseia-se em três princípios fundamentais:

1. Os Estados-Membros, no exercício da sua soberania fiscal, são livres de escolher o sistema de tributação que considerem mais adequado. Nomeadamente, admite-se a discriminação inversa, isto é, a aplicação de uma imposição menos gravosa aos produtos importados e a discriminação do produto comunitário. Podem também impor-se aos produtos de outros Estados-Membros encargos diferentes daqueles que são impostos aos produtos nacionais (idênticos ou similares), mas para que a diferenciação seja legal⁽¹³⁾ é necessário que:

a) Se baseie em critérios objectivos, como por exemplo, a natureza das matérias-primas ou os métodos de produção empregados⁽¹⁴⁾;

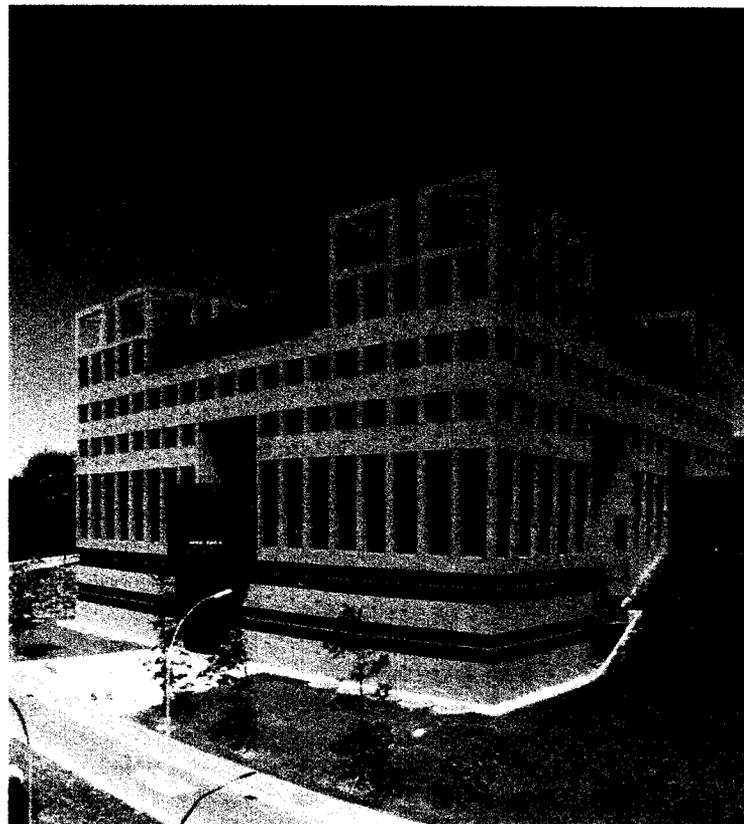
- b) Prossiga objectivos de política económica que sejam em si mesmos compatíveis com as exigências do Tratado;
- c) As normas detalhadas aplicáveis evitem a discriminação directa ou indirecta de produtos de outros Estados-Membros ou a protecção de produtos nacionais concorrentes.

Assim, aplicando estes critérios, o TJCE considerou que não se pode apelidar de discriminatório um determinado encargo pelo simples facto de o mesmo incluir na categoria mais gravosa produtos de outros Estados-Membros, se tal resultar da aplicação de critérios objectivos e não discriminatórios ⁽¹⁵⁾. No entanto, infringe-se o artigo 90.º caso determinados produtos de outros Estados-Membros fiquem excluídos em razão da sua proveniência, ou as condições impostas sejam arbitrárias ou discriminatórias ⁽¹⁶⁾. Adoptou-se este entendimento no caso do arbitrio sobre a produção e importação em Ceuta ⁽¹⁷⁾, tendo o TJCE tido em conta a incidência efectiva, em termos económicos ou reais, sobre o produto estrangeiro. Desta maneira, quando de facto não existe produção nacional e se aplica o imposto tão-só a produtos importados, aquele deve ser considerado como constituindo um encargo de efeito equivalente incompatível com o Tratado. Igualmente no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (I.V.A.), quando se declarou que o artigo 95.º (actual artigo 90.º) do TCE obrigava, nas importações de bens entre os particulares, a deduzir (na base e na colecta) o I.V.A. residual incorporado no bem ⁽¹⁸⁾.

2. O sistema aplicado aos produtos nacionais constitui o ponto de referência para determinar se os produtos de outros Estados-Membros são efectivamente objecto de imposição mais gravosa do que os nacionais.

O sistema impositivo deve ser transparente, pelo menos até ao ponto de permitir determinar objectivamente se a pressão fiscal sobre os produtos de outros Estados-Membros supera a aplicável aos produtos nacionais semelhantes ⁽¹⁹⁾. Além disso, deve aplicar-se da mesma forma aos produtos nacionais e aos produtos de outros Estados-Membros. Em particular, considerou o Tribunal que, para determinar se existe infracção ao artigo 90.º do Tratado, é necessário ter em conta não apenas a taxa do imposto exigido, mas igualmente as disposições pelas quais se determina a base de incidência ⁽²⁰⁾, a matéria colectável ⁽²¹⁾, os sistemas de fiscalização do pagamento do encargo, as normas de pagamento ⁽²²⁾ ou as modalidades de cobrança do imposto ⁽²³⁾.

Assinalou-se ainda que o simples facto de que um imposto onere as importações não é suficiente para considerar que é discriminatório ⁽²⁴⁾. O critério decisivo é a importância real dos encargos que são impostos aos produtos nacionais, por um lado, e aos produtos de outros Estados-Membros, por outro lado. Em contrapartida, o artigo 90.º do TCE não confere à Comunidade o direito de julgar se um encargo existente num Estado-membro é demasiado elevado relativamente ao objectivo ambiental que prossegue ⁽²⁵⁾. A



proporcionalidade como critério só se aplica a estes casos para avaliar as vantagens da protecção do meio ambiente ou as vantagens de carácter não financeiro em relação às possíveis repercussões no mercado interno ⁽²⁶⁾.

3. O artigo 90.º, parágrafo primeiro do Tratado é infringido quando um produto de outro Estado-membro é sujeito a impostos superiores aos que oneram um produto nacional semelhante. Para apreciar o critério da semelhança, atende-se aos produtos que “apresentam propriedades análogas e que respondem às mesmas necessidades dos consumidores” ⁽²⁷⁾. Há também que examinar se devem ser considerados produtos diferentes os que têm a mesma função embora possuam propriedades ambientais diferentes devido ao seu conteúdo ou a diferenças nos métodos de produção ⁽²⁸⁾.

Se os produtos não são similares mas concorrentes, pelo menos parcial ou potencialmente, com produtos estrangeiros, o parágrafo 2º do artigo 90.º do Tratado exige que o encargo não dê lugar a uma protecção dos produtos nacionais ⁽²⁹⁾. Na avaliação destas circunstâncias deve ter-se presente não apenas a situação existente, mas também o mercado que poderiam ter os produtos estrangeiros caso não se aplicassem medidas proteccionistas.

Também há que ter em conta a forma como são empregues as



receitas resultantes da imposição do encargo. O TJCE tem considerado que, quando as receitas se destinam a compensar parcialmente a carga fiscal suportada pelos produtos nacionais, estamos perante uma imposição discriminatória à qual é aplicável o artigo 90.º do Tratado ⁽³⁰⁾.

Mas, em vez disso, poderia o encargo ser considerado uma imposição discriminatória e um auxílio de Estado ilegal se lhe fossem aplicáveis o parágrafo 1.º do artigo 90.º e o artigo 87.º do TCE ⁽³¹⁾.

3. Os auxílios estatais de carácter fiscal e a sua relação com os artigos 25.º, 90.º, e 28.º (ex-artigos 12.º, 95.º E 30.º) TCE

Em conformidade com o artigo 87.º do Tratado, qualquer auxílio concedido por um Estado-Membro que falseie ou ameace falsear a concorrência será incompatível com o Mercado Comum. Em regra, qualquer elemento de auxílio que faça parte de um sistema impositivo não pode ser autorizado pela Comissão se infringe outras disposições do Tratado.

Por esta razão, é necessário garantir, em primeiro lugar, que a imposição em questão não esteja em contradição com estas normas, em particular com o previsto nos artigos 25.º e 90.º do Tratado. Só

então poderá o auxílio ser declarado compatível com o direito comunitário. Antes de decidir, a Comissão irá analisar se efectivamente se trata de um auxílio.

Se as receitas resultantes do pagamento de um determinado encargo não se encontram consignadas no Orçamento Geral de Estado, mas, pelo contrário, são afectadas a fins determinados, poder-se-à tratar de um auxílio estatal caso se favoreçam determinadas empresas ou produtos. As isenções aos encargos sobre determinados produtos podem igualmente constituir auxílios estatais, mesmo que tais isenções sejam necessárias para evitar que as empresas nacionais estejam em desvantagem em relação aos seus concorrentes de países onde não existam tais encargos.

É preciso lembrar que o n.º 2 do artigo 87.º do Tratado contém uma lista de tipos de auxílios compatíveis com o Mercado Comum, enquanto que no n.º 3 se consagram os critérios que permitirão à Comissão declarar a compatibilidade do auxílio, segundo um procedimento regulado no artigo 88.º TCE.

Ao analisar os auxílios, a Comissão irá considerar tanto a origem como a afectação das receitas obtidas de forma a ter uma visão completa da situação. Uma análise isolada da utilização do montante obtido que não tivesse presente a origem do mesmo resultaria numa avaliação incompleta, pois poderia tratar-se de uma redistribuição dos fundos públicos. Neste sentido, o TJCE instou a Comissão a ter em conta todos os factores que incidam directa ou indirectamente, incluindo os auxílios indirectos, o financiamento do auxílio e a própria relação entre o financiamento e o montante a distribuir como auxílio ⁽³²⁾.

Referindo-se às imposições relacionadas com o meio ambiente, a Comissão considera ⁽³³⁾ que as normas mais comuns de utilização das receitas são as seguintes:

1.º) Apoio às actividades/investimentos no meio ambiente: A Comissão tem presentes, ao avaliar a compatibilidade dos auxílios aos investimentos no meio ambiente com as normas comunitárias sobre auxílios estatais, factores como os seguintes:

- Se as receitas são dispendidas no mesmo sector de actividade económica no qual foram aplicadas as imposições ou, pelo contrário, num sector diferente, quer dizer, averigua-se se algum sector em especial obtém um benefício líquido.
- Se as actividades financiadas por estes encargos podem exercer-se com um resultado satisfatório de maneira comercial normal, ou se é necessário algum tipo de ajuda.
- Se os montantes conferidos às empresas podem considerar-se uma compensação pelo facto de estas realizarem actividades que de outra maneira não seriam exercidas e que são consideradas de interesse público.

– O período de tempo previsto para a diminuição faseada do elemento de auxílio ⁽³⁴⁾.

2.º) Encargos destinados a financiar sistemas de recolha e eliminação de substâncias ou produtos perigosos: existe um número crescente de sistemas de recolha e eliminação de substâncias ou produtos que são nocivos para o meio ambiente. De acordo com estes sistemas, os Estados-Membros impõem, normalmente, um encargo sobre a venda dos referidos produtos ou substâncias. As receitas obtidas utilizam-se para pagar às empresas a recolha e eliminação dos produtos usados ⁽³⁵⁾.

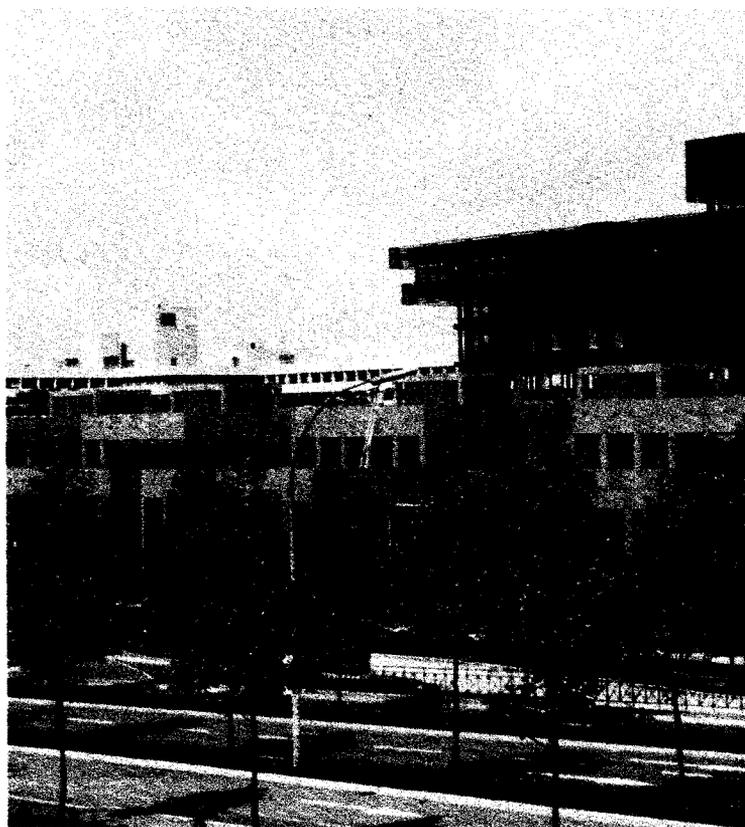
3.º) Redistribuição ao conjunto de agentes económicos que pagaram o encargo: em princípio, estes sistemas não levantam problemas mas devem evitar favorecer injustificadamente qualquer sector nacional em concreto. Podem afectar indistintamente produtos nacionais ou de outros Estados.

Se as receitas geradas pela aplicação dos encargos sobre produtos são afectas, na sua totalidade, à compensação do encargo suportado pelos produtores nacionais, este tem um efeito equivalente a um direito aduaneiro, o que implicaria a sua proibição pelo artigo 25.º do Tratado. Se as receitas obtidas compensam apenas em parte a carga suportada pelos produtores nacionais, há que analisar o encargo para verificar se o mesmo constitui uma discriminação proibida pelo artigo 90.º. Relativamente a este aspecto em particular, a Comissão não tem formulado objecções aos casos de imposição de encargos sobre produtos cujas receitas se destinam a resolver problemas ambientais semelhantes aos relacionados com o encargo, sempre que não se verifiquem as dificuldades acima referidas ⁽³⁶⁾.

Finalmente, queremos fazer uma breve referência à aplicação do artigo 28.º (ex-artigo 30.º) TCE. Como já foi anteriormente referido, esta disposição, que proíbe aos Estados a imposição de medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas, não se aplica normalmente quando um encargo cai no âmbito de aplicação dos artigos 25.º ou 90.º ⁽³⁷⁾.

No entanto, poderá aplicar-se quando se imponha um encargo a um produto para o qual não exista produção nacional semelhante ou que concorra com este produto e quando o encargo corresponda a uma quantia tal que impeça a livre circulação de mercadorias.

Neste sentido, o Tribunal teve ocasião de afirmar que o artigo 28.º é aplicável a um imposto que incide sobre a matrícula de veículos a motor novos num Estado-membro no qual não se fabriquem os referidos veículos ⁽³⁸⁾. O mesmo se passa quando um encargo esteja relacionado com determinadas condições ou factores que possam separar-se da sua aplicação, como os aspectos relativos à forma como se devem etiquetar ou apresentar os produtos, por exemplo, se a legislação em causa obriga os agentes económicos a altera-



rem a forma, tamanho ou designação do produto, ou a etiqueta com a qual se vende legalmente noutro Estado-membro ⁽³⁹⁾. Também aqui, se a modificação não se afigura necessária para a aplicação adequada do encargo ou para o objectivo que prossegue, tal modificação requerida poderá ser apreciada à luz do artigo 28.º do TCE. Nesse sentido, o TJCE declarou que uma medida que faz parte de um processo de reciclagem de garrafas, a saber a percepção de um depósito por garrafa, não pode em si mesma ser qualificada de medida fiscal, e, como tal, poderá ser examinada à luz do artigo 28.º do Tratado ⁽⁴⁰⁾.

Com base na jurisprudência do TJCE a propósito do art. 28.º sobre medidas sem carácter fiscal, podem retirar-se conclusões úteis sobre os conceitos de necessidade e proporcionalidade de forma a propor a sua aplicação no âmbito dos arts. 12.º, 95.º e 92.º do TCE.

Terminamos estas considerações com a referência a um acórdão do TJCE de 11 3 1992, que a nosso ver, parece ser um dos que melhor sintetizam os critérios que pretendemos extrair e explicar:

“1. Uma imposição parafiscal, cobrada nas mesmas condições sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados, e cujas receitas revertem em exclusivo a favor dos produtos nacionais, de modo que as vantagens que daí decorrem compensam



integralmente os encargos que recaem sobre esses produtos, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelo artigo 12.º do Tratado CEE (actual artigo 25.º na versão do Tratado de Amsterdão). Em contrapartida, se essas vantagens só compensarem uma parte dos encargos que recaem sobre os produtos nacionais, a imposição em questão constitui uma medida discriminatória proibida pelo artigo 95.º (actual artigo 90.º na versão do Tratado de Amsterdão).

2. Essa imposição parafiscal pode constituir, em função do destino dado à respectiva receita, um auxílio estatal incompatível com o mercado comum, se estiverem reunidas as condições de aplicação do artigo 92.º (actual artigo 87.º na versão do Tratado de Amsterdão), sendo certo que a verificação desse concurso de condições deve ser efectuada através do procedimento previsto para o efeito no artigo 93.º (actual artigo 88.º na versão do Tratado de Amsterdão).

3. Essa imposição parafiscal, que se rege pelos artigos 12.º e seguintes (actual 25.º e seguintes) ou 95.º (actual artigo 90.º), não está abrangida pelo artigo 30.º (actual artigo 28.º na versão do Tratado de Amsterdão). 

⁽¹⁾ (COM) 1998, 595, final.

⁽²⁾ Publicado no Anexo I às Conclusões do Conselho ECOFIN de 1 12 1997, no JOCE C 2 de 6 1 1998, págs. 2 e segs.

⁽³⁾ SEC 1998, 1800, final.

⁽⁴⁾ As Comunicações constituem actos inominados com valor jurídico variável. Esta Comunicação da Comissão entraria na categoria dos actos interpretativos e informativos que guiam os Estados-Membros na adaptação das suas legislações às exigências do mercado interno. Sobre a insegurança jurídica que pode resultar da utilização maciça de comunicações e de outros actos inominados (não citados no artigo 249.º do Tratado de Amsterdão), veja-se LECLERC S., Comentário ao acórdão do TJ de 20 3 1997, proc. C-57/95, Colect. de 1997, pág. 1-1640 nos Cahiers de Droit Européen, [1998], n.º 1-2, págs. 161 e segs.), assim como as considerações por nós feitas em: "Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica" Cedecs, 1996, em especial, nas págs. 212 e segs.

⁽⁵⁾ Veja-se acórdão do TJ de 11 3 1992, procs. C-78 a 83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest, Colect. [1992], pág. 1-1847.

⁽⁶⁾ Estas disposições não se aplicam aos produtos importados procedentes directamente de um país terceiro, uma vez que a situação não está abrangida no âmbito de aplicação do TCE (veja-se acórdão do TJ de 18 12 1997, proc. 284/96, Didier Tabouillot c. Director dos Serviços Fiscais, em relação ao antigo artigo 95.º do TCE e ao imposto francês de taxa variável aplicável aos veículos a motor).

⁽⁷⁾ A Comissão instou os Estados-Membros a utilizarem os encargos relativos ao meio ambiente, não só como apoio à política do meio ambiente, mas como meio de compensar uma eventual perda de receitas derivada da redução dos impostos sobre o trabalho e a poupança (Relatório da Comissão sobre a evolução dos sistemas tributários, COM (96) 54 final, de 22 10 1990, em especial no ponto 5.4.).

⁽⁸⁾ Desde os acórdãos "Pain d'épices" e "Fundo Social dos trabalhadores de diamantes belgas", respectivamente, acórdão do TJ de 14 12 1962, processos 2 e 3/62, Colect. [1962], p. 1-425 e acórdão de 1 7 69, procs. 2 e 3/69, Colect. [1969], p. 1211. Nesta situação, o Direito Comunitário protege a devolução dos impostos recebidos indevidamente (veja-se acórdão do TJ de 17 11 1998, Aprile c. A. delle Finanze dello Stato, proc. C-228/96, pág. 1-7141, Bol. Activ. n.º 28/98 págs. 5 e segs.), a propósito do incumprimento pela Itália do antigo artigo 12.º TCE ao impor aos operadores económicos, no âmbito do comércio intracomunitário, o custo dos controlos e das formalidades administrativas efectuadas durante as horas normais de abertura dos postos aduaneiros nas fronteiras fixadas por Directiva do Conselho).

⁽⁹⁾ Veja-se por todos, acórdão do TJ de 20.3.1984, proc. C-314/82, Colect. [1984], págs. 1-1543.

⁽¹⁰⁾ Tal é o caso das quantias exigidas pelos controlos sanitários. No entanto, mesmo quando o encargo, como é o caso destes controlos, esteja plenamente justificado, deve fazer-se um esforço para que não sejam infringidos nem o princípio de proporcionalidade nem as tradições constitucionais comuns dos Estados-Membros (veja-se Editorial de Quincena Fiscal n.º 17/97 a propósito da taxa suplementar no sector do leite).

⁽¹¹⁾ Acórdão do TJ de 17 9 1997, proc. C-28/96, Ministério das Finanças/Francisca S.A. (JOCE C 331/97).

⁽¹²⁾ Acórdão do TJ de 10 10 1978, Hansen, proc. C-148/77, Colect. [1978], pág. 1-1978, pág. 1-1787, ponto 22 e acórdão de 9 6 1992, "Simba Spa", procs. C-228 a 359/90, Colect. [1992], pág. 1-3717, "Octrol de mer", proc. C-212/96 de 19 2 1998, Colect. [1998] pág. 1-743.

⁽¹³⁾ Acórdão do TJ de 14 3 1981, proc. C-46/80, Vinal c. Orbat, Colect. [1981], pág. 1-77.

⁽¹⁴⁾ Acórdão do TJ de 14 3 1981, antes citada do 7.5.1985, proc. C-193/85, Co. Fruta, Colect. [1985], pág. 2805 e acórdão do TJ de 9.6.1992, proc. C-228 a 359/90, Simba Spa, anteriormente citado.

⁽¹⁵⁾ Acórdão do TJ de 30 11 1995, proc. C-113/94, Casarín, Colect. [1995], pág. I-4403.

⁽¹⁶⁾ Acórdão do TJ de 27 5 1981, procs. C-142 e 143/80, Salengo, Colect. [1981], págs. I-11413 e acórdão do TJ de 3 7 1985, proc. C-227/83, Comissão c. Itália, Colect. [1981], pág. I-2049.

⁽¹⁷⁾ Acórdão do TJ de 7 12 1995. Posteriormente, o RLD 14/1996, de 8 de Novembro, adaptou a Lei 8/1991 ao conteúdo da sentença, substituindo-se o diploma de 1991 por um novo que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1997.

⁽¹⁸⁾ Jurisprudência Schul, acórdão do TJ de 26 6 1991, pontos 13 e 14.

⁽¹⁹⁾ Acórdão do TJ de 26 6 1991, proc. C-? Comissão c. Luxemburgo, Colect. [1981], pág. I-3141 e proc. C-153/89, Comissão c. Bélgica, Colect. [1981], pág. I-3171.

⁽²⁰⁾ Acórdão do TJ de 17 2 1976, Rewe Zentrale, proc. C-45/75, Colect. [1976], pág. 181 e acórdão de 28 4 1988, procs. C-76, 88 e 89 e 149/87, Colect. [1988], pág. I-2410. No acórdão Rewe, o TJ declarou a contrariedade ao antigo artigo 95.º do TCE de um imposto belga que se aplicava às entregas de madeira, porque no caso das operações intracomunitárias a base de tributação era o valor aduaneiro da madeira, enquanto nas vendas de madeiras nacionais se atendia ao valor da madeira recém cortada, substancialmente menor.

⁽²¹⁾ Acórdão Nunes Tadeu, proc. C-84/93, acórdão do TJ de 9 3 1995, Colect. [1995], pág. I-479. A percentagem do agravamento do imposto português calculava-se sem ter presente a depreciação do veículo em segunda mão importado e que excedia a quantia do imposto residual incorporado ao valor dos veículos automóveis em segunda mão similares, já matriculados no território nacional. Mais recentemente, acórdão do TJ de 23 10 1997, proc. C-375/95, sobre o imposto grego sobre veículos.

⁽²²⁾ Acórdão do TJ de 11 12 1990, Comissão c. Dinamarca, proc. C-47/88, Colect. [1998], pág. I-4509 e acórdão do TJ de 12 4 1992, Comissão c. Grécia, proc. C-327/90, Colect. pág. I-3033.

⁽²³⁾ Acórdão do TJ de 17 6 1998, proc. C-68/96, Grundig Italia Spa (Bol. Act. n.º 16/98 págs. 15 e segs.) em relação ao imposto italiano sobre o consumo de produtos audiovisuais e fotoópticos, no qual se declarou que o antigo art. 95.º do TCE se deve interpretar no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro estabeleça e imponha um imposto sobre o consumo na medida em que a base da imposição e os outros modelos de percepção do imposto são diferentes para os produtos nacionais e para os produtos importados de outros Estados-Membros.

⁽²⁴⁾ Acórdão do TJ de 16 12 1986, proc. C-200/85, Comissão c. Itália, Colect. [1986], pág. I-39.

⁽²⁵⁾ Acórdão do TJ de 5 4 1990, proc. C-132/88, Comissão c. Grécia, Colect. [1987], pág. I-1567 e acórdão do TJ de 7 4 1987, proc. C-196/85, Comissão c. França, Colect. [1987], pág. I-1597.

⁽²⁶⁾ Sobre o princípio da proporcionalidade, vide acórdão do TJ de 21 1 1992, Pressier, proc. C-319/90, parágrafo 12 e acórdão do TJ de 29 5 1997, França c. Comissão, C-69/94, parágrafo 38, nos quais se afirma que "para determinar se uma disposição de Direito Comunitário [...] é conforme ao princípio da proporcionalidade, deve-se examinar se as medidas estabelecidas por essa disposição ultrapassam os limites do adequado e do necessário para chegar ao objectivo prosseguido pela norma infringida". Em concreto, pretende-se apurar se as medidas que a disposição controvertida estabelece com vista a realizar o objectivo prosseguido se adequam à importância deste e se são necessárias para o alcançar.

⁽²⁷⁾ Acórdão do TJ de 7 5 1987, Comissão c. Itália, proc. C-484/85, Colect.

[1987], pág. I-201, onde se examinou se os produtos satisfaziam as mesmas necessidades dos consumidores, tanto pelas circunstâncias de facto como pelas de direito.

⁽²⁸⁾ Conforme ao Regulamento do Conselho sobre o plano comunitário de etiquetamento ecológico (Reg. (CEE) n.º 880/92 do 23 3 1992 – JOCE de 11 4 1992, pode conceder-se a etiqueta ecológica a produtos, por exemplo o papel, que tenham a mesma função mas diferentes propriedades ecológicas).

⁽²⁹⁾ Acórdão do TJ de 7 5 1987, antes citados e Cofruta, proc. C-193/85, Colect. [1987], pág. I-2085, onde se estimou que existia uma relação de concorrência potencial e acórdão do TPI de 24 10 1997, proc. T-244/94, Wirtschaftswereinigung Stahlt, sobre auxílios de Estado e o antigo art. 95.º TCE, Colect. [1997], pág. II-1963.

⁽³⁰⁾ Acórdão do TJ de 16 12 1992, proc. C-177/91, George Lornoy, Colect. [1992], pág. I-6523.

⁽³¹⁾ Acórdão do TJ de 21 5 1980, proc. C-73/79, Comissão c. Itália, Colect. [1980], pág. I-1533.

⁽³²⁾ Acórdão do TJ de 25 6 1970, proc. C-47/69, França c. Comissão.

⁽³³⁾ Vid. Comunicação da Comissão sobre impostos e taxas relativos ao Meio Ambiente no Mercado Unico de 26 3 1997 págs. 14 e segs. (COM (97), 9, final).

⁽³⁴⁾ Está explicitado com respeito às actividades agrícolas. Aplicam-se as normas estabelecidas no Regulamento (CEE) 2078/92, JOCE L 215 de 30 7 1992, pág. 85.

⁽³⁵⁾ A Comissão teve presente os seguintes aspectos para declarar a compatibilidade dos auxílios com as disposições relevantes de direito comunitário: o imposto que financia o sistema é aplicável a todos os importadores/produtores dos produtos em questão de forma não discriminatória; o pagamento às empresas que fazem a recolha baseia-se em condições comerciais normais; os sistemas não permitem, nem directa nem indirectamente às empresas de recolha vender os produtos recolhidos abaixo do preço de mercado; os sistemas devem ser abertos, transparentes e eficientes do ponto de vista económico (ao declarar a compatibilidade do plano dinamarquês de colecta de pilhas nocivas para o meio ambiente – auxílio estatal n.º 539/95, um plano dinamarquês para a recolha e eliminação de pneus usados - n.º 648/93 – e de um plano holandês de recolha e eliminação de veículos ligeiros usados – n.º 93/95).

⁽³⁶⁾ Auxílio estatal n.º 693/91, relativo ao controle de sementes em França, auxílio n.º 416/95 relativo aos encargos de plaguicidas na Dinamarca. A Comissão considerou compatíveis os auxílios acima referidos porque as receitas se distribuíam de acordo com critérios objectivos e não se auxiliava os produtores nacionais cujos produtos também tinham sido objecto do imposto.

⁽³⁷⁾ Desta maneira, afirma-se no acórdão do TJ de 11 3 1992, Colect. [1992] pág. I-1847.

⁽³⁸⁾ Acórdão C-47/1988, Comissão c. Dinamarca, Colect. [1990], pág. I-4509.

⁽³⁹⁾ Processo C-27/80, Fietje, Colect. [1980], pág. I-3839 e proc. C-94/82, Kikvorsch, Colect. [1983], pág. I-947.

⁽⁴⁰⁾ Proc. C-302/86, Comissão c. Dinamarca, acórdão do TJ de 20 9 1998, (proc. das garrafas dinamarquesas), Colect. [1988], pág. I-4607.

* Este artigo foi publicado na revista *Quincena Fiscal*, Abril de 1999.