

# Ambiente, Tributação Interna Discriminatória e Encargos de Efeito Equivalente a Direitos Aduaneiros

## Resumo

Dada a ausência de regras harmonizadas ecotributação na UE, os Estados-Membros têm vindo a adoptar uma heterogeneidade de ecotributos que vão desde as taxas sobre o gasóleo até às tarifas de aquisição de energia. O artigo tenta avaliar, à luz da jurisprudência do TJUE a coerência entre estes regimes fiscais e as disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia dos impostos nacionais abrangidos.

### 1. Introdução

A crise económica e financeira levou um número considerável de Estados Membros, no contexto da UE, a repensar os seus regimes fiscais. Estados, como, por exemplo, a Bélgica, puseram fim a regimes fiscais particularmente favoráveis à compra de *energia verde* e de veículos vantajosos em termos ambientais, tendo em vista ao combate ao défice orçamental. Outros Estados Membros, como a França, prevêm aumentar o nível de imposto relativo a certos combustíveis, para, por um lado, garantir uma transição energética e, por outro, equilibrar os orçamentos nacionais. Assim, a fiscalidade ambiental é, de facto, o foco de todas as atenções. Na falta de harmonização positiva, os Estados Membros devem adotar medidas fiscais no quadro de uma harmonização negativa, que, naturalmente, limita a sua soberania. Por um lado, vêem-se sujeitos a desenvolver regimes fiscais que tenham em vista o alcance de um equilíbrio orçamental e que, ao mesmo tempo, façam face à crise ecológica. Por outro lado, devem assegurar-se que tais regimes fiscais não infriam as disposições do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) que garantem a livre circulação de mercadorias.

Folizado na autonomia da regulamentação ambiental e na livre circulação de mercadorias, este artigo procede a uma descrição dos regimes relativos a tributações internas discriminatórias e encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, tendo em conta as provisões do Tratado de Funcionamento da União Europeia e a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Analisando criticamente a posição adotada pelo Tribunal de Justiça, procura-se estabelecer uma linha divisória, que nem sempre é clara, entre os dois regimes. Por outro lado, procura-se perceber qual o tipo de política europeia que, poderá, de facto, melhor considerar preocupações de matriz ambiental e o próprio funcionamento do mercado interno.

### 1.1. Contextualização

Focalizada, desde o início dos anos 70, na regulamentação de fontes pontuais de poluição - descargas, aterros sanitários, luta contra a poluição marítima, etc. -, a política ambiental alterou-se gradualmente, a um nível nacional e internacional, ao longo dos anos 90, rumo a uma lógica de controlo de poluição difusa<sup>1</sup>. Apesar da produção industrial e da produção de energia serem ainda fontes importantes de emissão de poluição, o crescimento desta tem estado, em grande parte, associado ao consumo<sup>2</sup>. O crescimento no consumo de produtos e de serviços tem exercido uma forte pressão no ambiente. Assim, a focalização tradicional nos processos de produção deixou de ser apropriada para o proteger. Perante este cenário, quer a UE, quer os Estados-Membros, estabeleceram uma série de *normas de produtos* com o objetivo de melhorar a proteção ambiental.

Dadas as diferentes abordagens da regulamentação do produto que têm sido desenvolvidas por toda a UE, teme-se o surgimento de novos entraves ao comércio livre. Efetivamente, uma política neo-protetionista pode passar pela tomada de medidas nacionais que regulam produtos e serviços com o objetivo de proteger o ambiente. Neste sentido, medidas tomadas, tendo em vista uma melhor proteção do ambiente, podem constituir um alibi plausível para reforçar a competitividade do tecido empresarial nacional.

Além disso, tal estratégia pode tornar-se mais insidiosa através do uso de medidas de aplicação indiferenciada tanto no que respeita a produtos nacionais como a produtos importados. Devem estas medidas nacionais ser postas de lado por via da aplicação da livre circulação de mercadorias, considerada, por um lado, pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ) como “um dos princípios fundamentais do Tratado”<sup>3</sup> e, por outro, por grande parte da doutrina como um componente essencial da processo de integração Europeia? Dado que as provisões do Tratado no que respeita à livre circulação devem ser entendidas num sentido lato, deverão os tribunais interpretar de forma estrita aquelas medidas ambientais que caem no âmbito das provisões do Tratado que dizem respeito à livre circulação de bens?

<sup>1</sup> Há uma literatura abundante relativa à incidência do Direito da UE ambiental sobre os direitos nacionais. Vide N. de Sadeleer and C.-H. Born, *Droit international et communautaire de la biodiversité* (Paris, Dalloz, 2004); N. de Sadeleer, *Commentaire Mégret. Environnement et marché intérieur* (Brussels, ULB, 2010); *Ibid.*, *European Environmental Law and Fundamental Freedoms* (Oxford, OUP, 2014); A. Garcia Ureta, *Derecho Europeo de la Biodiversidad* (Madrid, Gomez-Acebo & Pombo, 2010); C. Hilson, *Regulating Pollution: A UK and EC Perspective* (Oxford, Hart, 2000); J. H. Jans and H. Vedder, *European Environmental Law*, 4<sup>th</sup> ed. (Groenigen, Europa Law Publishing, 2012); L. Krämer, *EC Environmental Law*, 3rd ed. (London, Thomson-Sweet & Maxwell, 2007); M. Lee, *EU Environmental Law* (Oxford, Hart Publishing, 2005); E. Louka, *Conflicting Integration. The Environmental Law of the EU* (Antwerp, Intersentia, 2004); P. Pagh, *EU MiljøRet* (Copenhagen, C. Ejler, 1996); V. Plaza Martin, *Derecho ambiental de la Unión europea* (Tirant Lo Blanch, 2006); A. M. Moreno Molina, *Derecho comunitario del medio ambiente* (Madrid, Barcelona, Marcial Pons, 2006); J. Scott, *European EU Environmental Law* (London, Longman, 2001); *Ibid.* (ed.), *ENVIRONMENTAL PROTECTION. EUROPEAN LAW AND GOVERNANCE* (OXFORD, OUP, 2009); P. THIEFFRY, *DROIT DE L'ENVIRONNEMENT DE L'UE* (BRUXELLES, BRUYLANT, 2011).

<sup>2</sup> As «normas de produtos» foram definidas como aquelas que fixam limites no que respeita aos níveis de poluentes ou aspectos nocivos a não ultrapassar na composição ou nas emissões de um produto, ou, especificação as propriedades ou as características de concepção de um produto, ou, dizem respeito às modalidades de utilização de um produto. Neste sentido vide ponto 4 da *Recomendação 75/436/Euratom, CECA, CEE do Conselho, de 3 de Março de 1975, relatio* relativa à imputação dos custos e à intervenção dos poderes públicos em matéria de ambiente, *Jornal oficial* nº L 194 du 25/07/1975 p. 1. Ainda sobre as normas de produtos vide M. Onida, « Products and the Environment », in R. Maccroryr (éd.), *Reflections on 30 Years of EU Environmental Law. A High Level of Protection?*, Groenigen, Europa Law publishing, 2005, p. 248; M. Pallemarts (éd.), *EU and WTO Law : How tight is the Legal Straitjacket for Environmental Product Regulation?*, Brussels, VUB University Press, 2006.

<sup>3</sup> Vide C-265/65 Comissão c. França [1997] ECR I-6959.

## 1.2. Harmonização positiva e negativa

Há duas formas de determinar a compatibilidade entre medidas ambientais adotadas pelos Estados Membros e liberdades económicas fundamentais, como é exemplo a livre circulação de mercadorias: a harmonização positiva e negativa. Ou a medida será avaliada unicamente à luz do direito secundário, como no caso da harmonização completa, ou, verificado que a medida extravaza o escopo das diretivas e regulamentos existentes, a sua legalidade será avaliada diretamente à luz do Tratado. Sistemáticamente, cumpre ter em conta que:

- a) Em primeiro lugar, a regulamentação de produtos e serviços prejudiciais ao ambiente é frequentemente efetuada através de regras adotadas por instituições europeias (*harmonização positiva*), no quadro do TFUE <sup>4</sup>. Neste caso, a discricionariedade das autoridades nacionais para regular o comércio estará limitada à medida que a harmonização se aprofunda. Por exemplo, a harmonização com base no artigo 114 TFUE de regras relativas ao marketing de produtos, como por exemplo substâncias perigosas,<sup>5</sup> inseticidas,<sup>6</sup> biocidas,<sup>7</sup> fertilizantes, OGMs,<sup>8</sup> carros,<sup>9</sup> camiões, veículos motorizados aquáticos,<sup>10</sup> detergentes<sup>11</sup>, produtos que consomem energia<sup>12</sup> ou equipamentos elétricos e eletrónicos,<sup>13</sup> cria um quadro legal preciso, limitando assim a possibilidade dos Estados-Membros poderem estabelecer os seus próprios *standards* ambientais. A vantagem de tal harmonização é inegável para produtores e distribuidores, uma vez que permite estabelecer, à escala do Mercado interno, *standards* ambientais que, posteriormente, regulam o marketing dos produtos e a sua livre circulação no Mercado. Em suma, no caso da harmonização positiva considerada completa, as provisões relativas à livre circulação (artigos 28, 30, 34, 35 e 110 TFUE) não são aplicáveis.

<sup>4</sup> O ponto de partida da política ambiental na UE esteve relacionado com a necessidade de adotar standards de produtos ambientais harmonizados com o objetivo de evitar o risco de fragmentação do mercado que poderia resultar da disparidade da regulamentação nacional. Desde o final da década de 60, tem vindo a ser desenvolvido um conjunto considerável de legislação na UE, englobando desde OGMs a veículos motorizados. Vide L. Krämer, EC Environmental Law, 6a ed. (Thomson, 2007) 224-270; N. de Sadeleer, Commentaire Mégret. Environnement et marché intérieur (Brussels, ULB, 2010) 207-247.

<sup>5</sup> Regulamento (CE) n.º 1907/2006 relativo ao registo, avaliação, autorização e restrição dos produtos químicos (REACH), que cria a Agência Europeia dos Produtos Químicos, que altera a Diretiva 1999/45/CE e revoga o Regulamento (CEE) n.º 793/93 do Conselho e o Regulamento (CE) n.º 1488/94 da Comissão, bem como a Diretiva 76/769/CEE do Conselho e as Diretivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE e 2000/21/CE da Comissão (JO, n.º L 396, 30 dezembro 2006, p. 1).

<sup>6</sup> Diretiva 91/414/CEE de 15 de Julho relativa à colocação dos produtos fitofarmacêuticos no mercado (JO, n.º L 230, 25 juin 1992, p. 1) ; Regulamento n.º 1107/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de Outubro de 2009 relativo à colocação dos produtos fitofarmacêuticos no mercado e que revoga as Diretivas 79/117/CEE e 91/414/CEE do Conselho (JO, n.º L 309, 24 novembre 2009, p. 1).

<sup>7</sup> Diretiva 98/8/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Fevereiro de 1998 de 16 de Fevereiro de 1998, relativa à colocação no mercado dos produtos biocidas (JO, n.º L 123, 24 avril 1998, p. 1).

<sup>8</sup> Diretiva 2001/18/CE Do Parlamento Europeu e do Conselho (JO, n.º L 106, 17 de Abril de 2001, p. 1) ; Regulamento 1829/2003 de 22 de Setembro de 2003 relativo a géneros alimentícios e alimentos para animais geneticamente modificados (JO, n.º L 268, 18 de Outubro de 2003).

<sup>9</sup> Diretiva 1999/94/CE de 13 de Dezembro de 1999 relativa às informações sobre a economia de combustível e as emissões de CO<sub>2</sub> disponíveis para o consumidor na comercialização de automóveis novos de passageiros (JO, n.º L 12, 18 de Janeiro de 2000, p. 16).

<sup>10</sup> C-142/05, *Mickelsson and Roos 'Swedish Watercrafts'*

<sup>11</sup> Regulamento(CE) N 648/2004 de 31 de Março de 2004 relativo a detergentes (JO, n.º L 104, 8 avril 2004, p. 1.)

<sup>12</sup> Diretiva 2005/32/CE de 6 de Julho de 2005 relativa à criação de um quadro para definir os requisitos de concepção ecológica dos produtos que consomem energia (JO, n.º L 191, 22 de Julho de 2005, p. 29).

<sup>13</sup> Diretiva 2011/65/UE relativa à restrição do uso de determinadas substâncias perigosas em equipamentos elétricos e eletrónicos (JO, n.º L 174, 1 de Julho de 2011, p. 1).

- b) Em segundo lugar, na ausência de harmonização através de diretivas ou de regulamentos, ou se a harmonização através de medidas ao nível da UE (adotados normalmente ou com base nos Artigos 192 ou 114 do TFUE) não for considerada completa, as provisões relativas à livre circulação (artigos 28, 30, 34, 35 e 110 TFUE)<sup>14</sup> são aplicáveis. Estas provisões proíbem a adoção por parte dos Estados-Membros de medidas que causem entraves à livre circulação (*harmonização negativa*). O escopo destas regras tende a variar de acordo com a categoria legal a que pertencem: a cada barreira à livre circulação corresponde uma proibição regulada por regras específicas. De resto, estas provisões excluem-se mutuamente.

### 1.3. Barreiras tarifárias e não tarifárias

Perante uma situação concreta, se, de facto, se considerar que não existe harmonização ou a harmonização positiva for incompleta, deve, posteriormente, estabelecer-se uma divisão clara tendo em conta a natureza dos entraves à livre circulação de mercadorias. De facto, perante uma medida que coloca entraves ao comércio Inter-Estadual, interessa distinguir a proibição de encargos tendo efeito equivalente a direitos aduaneiros e as imposições internas discriminatórias (ou os Artigos 28 e 30 TFUE ou o Artigo 110 TFUE) das restrições quantitativas às importações ou exportações ou outra qualquer medida tendo efeito equivalente (Artigos 34 e 35 TFUE).

Na tabela seguinte enumeram-se as provisões mencionadas:

Tabela 1. Barreiras tarifárias e não-tarifárias à livre circulação de mercadorias

<b>Barreiras tarifárias à livre circulação de mercadorias</b>	
Direitos Aduaneiros	Artigos 28-30 TFUE
Encargos de efeito equivalente	Artigos 28-30 TFUE
Imposições internas discriminatórias	Artigos 110 TFUE
<b>Barreiras não-tarifárias à livre circulação de mercadorias</b>	
Restrições Quantitativas	Artigos 34-35 TFUE
Medidas de efeito equivalente	Artigos 34-35 TFUE
Exceções à proibição de restrições quantitativas e a medidas de efeito equivalente	Artigos 36 TFUE

## 2. Barreiras tarifárias à livre circulação de mercadorias

### 2.1. Notas Introdutórias

Apesar da extensão do processo legislativo ordinário (PLO), dada a sua sensibilidade, a harmonização fiscal está sujeita, nos termos do Artigo 113 TFUE, a um processo de decisão que não mudou desde o Tratado de Roma. De facto, em derrogação ao PLO, provisões ambientais de natureza essencialmente fiscal, nos termos do Artigo 192(2), a) TFUE assim como “impostos especiais de consumo e os demais impostos indiretos”, de acordo com o Artigo 113

<sup>14</sup> Sobre a escolha da base jurídica de atos tomados relativos à protecção ambiental, vide N. de Sadeleer, « Environmental Governance and the Legal Bases Conundrum », *Oxford Yearbook of European Law*, (2012), pp. 1–29.

TFUE, têm que ser aprovadas pelo Conselho, unanimemente, de acordo com o procedimento legislativo especial, (PLE) e depois de consultado o Parlamento Europeu. De facto, o PLE tem precluído a adoção de um sistema, ao nível da União Europeia, de impostos ambientais<sup>15</sup>. Assim, ao contrário da harmonização de *standards* de produto com o objetivo de reforçar o Mercado interno (nos termos do Artigo 114 TFUE), a harmonização de impostos ecológicos não tem sido levada a bom porto.

Decorre do exposto que os Estados-Membros têm uma liberdade significativa para levar a cabo a sua política fiscal com o objetivo de proteger o ambiente. Contudo, deve ter-se em conta que impostos ambientais cobrados tendo em vista um aumento de receitas ou tendo por objetivo influenciar comportamentos de empresas e consumidores são suscetíveis de resultar em protecionismo relativamente a produtos internos. Assegurando que a política fiscal não pode servir interesses protecionistas, variadas provisões do TFUE propiciam a proibição de instrumentos fiscais que visem a proteção ambiental.

As Secções 2.2 e 2.3 abordam duas categorias separadas de provisões que limitam o uso de encargos de natureza pecuniária, mesmo que estas tenham em vista a proteção ambiental. A primeira destas categorias engloba os Artigos 28 e 30 TFUE, que proíbem os Estados-Membros de adotar direitos aduaneiros de importação ou exportação ou encargos de efeito equivalente (daqui em diante referidas como CEE). Tendo fundamento no Artigo 110 TFUE, a segunda categoria proíbe imposições internas de natureza discriminatória.

Face a uma medida de natureza pecuniária, devem distinguir-se as proibições de CEEs (Artigos 28 e 30 TFUE) das imposições internas discriminatórias (Artigo 110 TFUE). O caráter pecuniário de uma dada medida leva-a a ser abrangida pelo âmbito de aplicação das disposições supramencionadas, excluindo-a da categoria aplicável a restrições quantitativas e encargos de efeito equivalente (daqui em diante referidos como MEEs)<sup>16</sup>.

## *2.2. proibição de direitos aduaneiros e de encargos de efeito equivalente nos termos dos Artigos 28 and 30 TFUE*

### *2.2.1. Âmbito de aplicação*

Os Artigos 28 e 30 TFUE proíbem os Estados-Membros de aplicar CEEs, designadamente “direitos aduaneiros de natureza fiscal”. Uma vez que o conceito de CEE não está definido no Tratado, o Tribunal de Justiça definiu-o em termos amplos para evitar o surgimento de novas formas de direitos aduaneiros<sup>(17)</sup>. Decorre da jurisprudência do Tribunal que CEE engloba um qualquer “encargo pecuniário, por mais reduzido que seja, imposto de forma unilateral, quaisquer que sejam a sua denominação e técnica, que incida sobre as mercadorias estrangeiras devido ao facto de atravessarem a fronteira, quando não é um direito aduaneiro propriamente dito”<sup>18</sup>.

Tais medidas são necessariamente protecionistas e discriminatórios, na medida em que respeitam cobranças em função de passagem de fronteiras. Existe uma proibição total de tais

<sup>15</sup> Por exemplo, o Conselho rejeitou em 1992 e 1995 algumas iniciativas da Comissão no que respeita a uma ecotaxa no setor da energia. Vide COM(97)30 Final, [1997] OJ C 139/14.

<sup>16</sup> Por motivos de ordem prática utilizamos os acrónimos ingleses.

<sup>17</sup> C-2/62 *Comissão c. Luxemburgo* [1962] ECR 425.

<sup>18</sup> C-90/94 *Haahr Petroleum* [1997] ECR I-4085, para. 20; C-213/96 *Outokumpu* [1998] ECR I-1777, para. 20; C-387/01 *Weigel* [2004] ECR I-4981, para. 64, e C-393/04 e C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium* [2006] ECR I-5293, para. 51.

encargos, ao contrário das regras respeitantes a imposições internas que caem no âmbito de aplicação do Artigo 110 TFUE ou MEEs <sup>19</sup>. Tarifas protecionistas ocultas, disfarçadas de encargos pecuniários legais, são, assim, proibidos. A proteção ambiental não pode justificar tais encargos. De resto, cumpre reter que não há uma regra *de minimis*: nem o caráter mínimo do encargo <sup>20</sup> nem a inexistência de efeitos discriminatórios ou protecionistas <sup>21</sup> têm relevo algum no âmbito desta proibição. A lógica é a mesma no que respeita à inexistência de concorrência entre o produto importado e os produtos nacionais <sup>22</sup>. Por último, nenhum dos seguintes elementos pode alterar a classificação de certa medida como CEE <sup>23</sup>: o seu fim, a sua descrição, a modalidade de cobrança e o uso da receita.

A título exemplificativo, cumpre ter em conta que, no que diz respeito aos encargos ambientais, o Tribunal de Justiça decidiu que as seguintes medidas nacionais devem ser classificadas como CEEs:

- *“Uma imposição parafiscal para financiar uma entidade pública que promova a poupança de energia, 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”* <sup>24</sup>.

- *“Uma disposição nacional que isenta do imposto sobre o depósito a longo prazo de resíduos em aterros nacionais unicamente os depósitos de resíduos resultantes do saneamento ou da securização de sítios contaminados ou potencialmente contaminados localizados no território nacional, excluindo assim da isenção os depósitos de resíduos resultantes do saneamento ou da securização de sítios localizados noutros Estados-Membros”* <sup>25</sup>

- *“uma taxa relativa a extração de mármore em razão do seu transporte para além dos limites territoriais Municipais, cobrada unicamente num município de um Estado-Membro, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro à exportação na aceção do artigo 23.º CE (artigo 28 TFEU), apesar do facto de o encargo também incidir sobre mercadorias cujo destino final se situa no interior do Estado-Membro em questão”* <sup>26</sup>.

Um direito significativo sobre fertilizantes de origem animal importados para a região da Flandres, que é pago pelo importador deve ser considerado como um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro na aceção do artigo 30 do TFUE <sup>27</sup>.

<sup>19</sup> C-7/68 *Comissão c. Itália* [1968] ECR 423. Vide L. Gormley, *EU Law of Free Movement of Goods and Customs Union* (Oxford, OUP, 2009) 384-386.

<sup>20</sup> C-24/68 *Comissão c. Itália* [1969] ECR 193, para. 14.

<sup>21</sup> C-24/68 *Comissão n. c. Itália* [1969] ECR 193, at p. 201; C-2 & 3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders* [1969] ECR I-211, at p. 222.

<sup>22</sup> Processos Apensos 2 & 3/69 *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders* [1969] ECR I-211; e T-115/94 *Opel Austria* [1997] ECR II-39, para. 121.

<sup>23</sup> C-45/94 *Ayuntamiento de Ceta* [1995] ECR I-4385, para. 28.

<sup>24</sup> Processos Apensos C-79–83/90 *Compagnie commerciale de l'Ouest* [1992] ECR I-1873.

<sup>25</sup> C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* [2007] ECR I-9643.

<sup>26</sup> C-72/03 *Carbonati Apuani c. Carrara* [2004] ECR I-8027.

<sup>27</sup> C-254/13 *Orgacom BVBA* [2014].



### 2.2.2. Encargos admissíveis

Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um encargo escapa à classificação de CEE em três hipóteses: “*se fizer parte de um sistema geral de imposições internas abrangendo sistematicamente, segundo os mesmos critérios, os produtos nacionais e os produtos importados e exportados (...), se constituir o pagamento de um serviço efectivamente prestado a um operador económico, num montante proporcional ao referido serviço (...), ou ainda, em determinadas condições, se for referente a controlos efectuados para dar cumprimento às obrigações impostas pelo direito comunitário*”<sup>(28)</sup>. Deve prestar-se atenção ao facto de estas três situações não caírem, de todo, no âmbito da definição da tipologia de medidas aqui descritas<sup>(29)</sup>. A primeira das três exceções é abordada na secção 2.3. Quanto às outras exceções:

- a) Quando um encargo pecuniário é requerido como uma contra-prestação de um serviço a favor do importador ou do exportador, trata-se, em princípio, de uma taxa e não de uma CEE.

Por natureza, cumpre ter em conta que exceções devem ser interpretadas de forma restritiva. Assim, em circunstâncias realmente excepcionais<sup>(30)</sup> devem ser satisfeitas três condições para que dado encargo escape ao âmbito de aplicação dos artigos 28 e 30 TFUE.

A primeira condição implica que não haja obrigação de recorrer ao serviço sujeito a encargo<sup>(31)</sup>. Por outras palavras, o desempenho do serviço não deve ser imposto.

Seguidamente, o benefício deve não só ser proporcionado verdadeira e individualmente ao operador económico, como deve também conter uma vantagem real. Neste sentido, o TJ teve oportunidade de aplicar tal critério relativamente à criação, pela Alemanha, de um fundo de solidariedade para a reintrodução de resíduos e que obriga os exportadores de resíduos, nomeadamente para outros Estados-Membros, a contribuir para esse fundo. A taxa devida por exportadores alemães a um fundo de solidariedade - taxa esta calculada com base na quantidade e natureza dos resíduos exportados -, foi tida como inconciliável com o Artigo 30 TFUE,<sup>(32)</sup> porque, segundo o Tribunal, “*os operadores económicos que têm de pagar a contribuição para o fundo de solidariedade não retiram qualquer vantagem efectiva e individual das actividades financiadas por esse fundo (...)* o cumprimento pela República Federal da Alemanha de uma obrigação que o direito comunitário impõe a todos os Estados-Membros, com um objectivo de interesse geral, ou seja, a protecção da saúde e do ambiente, não confere aos exportadores de resíduos estabelecidos no seu território qualquer vantagem específica ou certa. »

Finalmente, as taxas devem somar uma quantia proporcional ao real custo da contra-prestação do serviço<sup>(33)</sup>.

<sup>28</sup> C-18/87 *Comissão c. Alemanha* [1988] ECR 5427, para. 6.

<sup>29</sup> C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, 3rd ed. (Oxford, OUP, 2007) 67-68.

<sup>30</sup> C-266/81 *SIOT* [1983] ECRI-731.

<sup>31</sup> C-266/81 *SIOT* [1983] ECRI-731.

<sup>32</sup> C-389/00 *Comissão c. Alemanha* [2003] ECR I-2001, vide, em especial, para. 35 a 37 e 47.

<sup>33</sup> C-389/00 [2003], para. 45 e 47; C-260 & 261/06 *Escalier and Bonnarel* [2007] ECR I-9717, para. 49.

- b) Uma taxa cobrada para inspeções levadas a cabo para preencher obrigações provenientes do Direito da União não é uma CEE. Em contrapartida, encargos por inspeções requeridas por legislação nacional constituem CEEs. Assim, as autoridades do Estado-Membro não podem cobrar ao importador para cobrir a inspeção, ainda que a inspeção esteja justificada ao abrigo do Artigo 36 TFUE<sup>34</sup>.

### 2.3. Proibição de tributação interna discriminatória ao abrigo do Artigo 110 TFUE

#### 2.3.1. Âmbito de aplicação: introdução

Os Estados-Membros têm uma liberdade significativa para executar as suas políticas fiscais, a menos que tenha sido levado a cabo uma qualquer harmonização a nível da União Europeia. Desta forma, as medidas fiscais adotadas a nível nacional beneficiam de uma presunção de legitimidade à luz da legislação da União Europeia. Porém, se os Estados-Membros mantiverem a soberania em assuntos fiscais, não devem discriminar produtores estrangeiros. Como tal, mesmo que um encargo não seja uma CEE, nos termos dos Artigos 28 e 30 TFUE, pode ser inconsistente com o Artigo 110 TFUE, que proíbe Estados-membros de impor “sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas... superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares” ou de tal forma “a proteger indiretamente outras produções”.

Quanto ao conceito de “produtos”, nos termos do artigo 110 TFUE, cumpre ter em conta os ensinamentos do TJ, segundo o qual: « não colhe o argumento (...) de que, na falta de valor comercial, os resíduos destinados a eliminação não integram o conceito de «produtos», na aceção do artigo 90.º CE (artigo 110 TFEU). Com efeito, por um lado, no acórdão de 9 de Julho de 1992, Comissão/Bélgica, dito «Resíduos da Valónia» (C2/90, Colect., p. 14431, n.º 28), o Tribunal de Justiça considerou que os resíduos, recicláveis ou não, devem ser considerados produtos cuja circulação, de acordo com o artigo 30.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 28.º CE, e, depois, artigo 34 TFEU), não deve, em princípio, ser impedida. Por outro lado, o Tribunal precisou, nos n.os 25 e 26 do mesmo acórdão, que os resíduos destinados a eliminação, embora desprovidos de valor comercial intrínseco, podem dar origem a transacções comerciais relativas à sua eliminação ou ao seu depósito. Um imposto interno que tribute esses resíduos pode dificultar ou onerar essas transacções comerciais para o operador que pretenda libertar-se deles e, portanto, pode constituir uma restrição dissimulada à livre circulação dos referidos resíduos, restrição que o artigo 90.º CE (artigo 110 TFEU) se destina precisamente a afastar em caso de tratamento discriminatório dos resíduos importados. »<sup>35</sup>.

O Artigo 110 TFUE tem um campo de aplicação distinto dos Artigos 28-30 TFUE, que proíbem qualquer encargo pecuniário imposto a bens devido à passagem da fronteira. Por outro lado, também não se sobrepõe ao Artigo 34 TFUE. Enquanto o Artigo 110 TFUE é, por definição, *fiscal no seu propósito*<sup>36</sup>, o Artigo 34 aborda barreiras não-tarifárias. Noutras palavras, para a medida nacional contestada se integrar no âmbito de aplicação do Artigo 110 TFUE, o seu objetivo primordial deve ser fiscal e, portanto, redistributivo. Distintamente, o Artigo 34 TFUE concerne barreiras não tarifárias.

<sup>34</sup> C. Barnard, *supra*, 44; Toth, *The Oxford Encyclopaedia of European Community Law*, vol. II (Oxford, OUP, 2005) 7.

<sup>35</sup> C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* [2007], para. 36-38.

<sup>36</sup> A.C. Toth, *supra*, 708.



Neste contexto, é possível questionar se instrumentos como impostos ecológicos podem ser considerados barreiras técnicas; isto é, os impostos ecológicos,<sup>37</sup> sendo mais dissuasivos que redistributivos, podem integrar-se no âmbito de aplicação do Artigo 34 TFUE? Para responder cabalmente a esta questão, importa relembrar que a fronteira que separa a aplicação dos Artigos 110 TFUE e 34 TFUE é ténue, especialmente quando medidas internas adquirem uma tal dimensão suscetível de causar barreiras ao comércio inter-estadual<sup>38</sup>.

- a) No caso Comissão c. Dinamarca, o Tribunal referiu que, na ausência de produção nacional similar ou concorrente, a proibição disposta no Artigo 110 TFUE não se aplicava. Considerou assim o artigo em causa “não pode ser invocado contra imposições internas que incidem sobre os produtos importados, na falta de produção nacional similar ou concorrente. Em particular, este artigo não permite censurar o carácter excessivo do nível de tributação que os Estados-membros poderão adoptar relativamente a determinados produtos na falta de qualquer efeito discriminatório ou protector. (...)”. Considerou ainda que “os Estados-membros não podem fazer incidir sobre os produtos que, na falta de produção interna comparável, estão fora do âmbito de aplicação das proibições do artigo 95.º [Artigo 110 TFUE], impostos de um montante tal que a livre circulação de mercadorias no mercado comum fique comprometida no que se refere a esses produtos. Tal prejuízo para a livre circulação de mercadorias, todavia, só poderá ser apreciado eventualmente à luz das regras gerais contidas nos artigos 30.º e seguintes do Tratado”<sup>39</sup>. No entanto, aparentemente, este é o único caso para qual o Tribunal faz alusão à possibilidade de aplicar aquele que é agora o Artigo 34 TFUE a tributações internas excepcionalmente elevadas.
- b) Ao exprimir a sua opinião em *Danske Bilimportører*, o advogado-geral Jacobs considerou que um imposto dinamarquês sobre veículos “manifestamente excessivo”, “podia excepcionalmente ser apreciado à luz do Artigo 34 TFUE”<sup>40</sup>. O AG concluiu que era incompatível com os objectivos do mercado interno que um Estado-Membro pudesse tributar determinados produtos importados a um ponto tal que afecte consideravelmente o fluxo do comércio intracomunitário<sup>41</sup>. Não obstante, o AG chegou à conclusão de que a tributação dinamarquesa não estava abrangida pelo âmbito do Artigo 34 TFUE. O Tribunal colheu o raciocínio do Advogado-Geral.
- c) Poder-se-ia eventualmente invocar o caso das garrafas dinamarquesas para defender a aplicação do Artigo 34 TFUE a medidas que constituem barreiras à importação; neste caso, foi imposta obrigação de instalar um sistema de depósito e de recuperação de

<sup>37</sup> Um imposto ambiental pode ser definido como uma medida “caracterizada pela sua finalidade ambiental e a sua base tributável específica”. “Prevê a tributação de determinados bens ou serviços para incluir os custos ambientais no respectivo preço e/ou tornar os produtos reciclados mais competitivos e orientar os produtores e os consumidores para actividades mais respeitadoras do ambiente.” Vide, T-210/02, *British aggregates* ass c. Commission, para. 4.

<sup>38</sup> As disposições que proíbem CEEs nos termos Artigos 28-30 TFUE não podem ser aplicadas cumulativamente com a de tributação interna discriminatória abrangida pelo Artigo 110 TFUE. A *ratio* desta exclusividade mútua tem que ver com o facto de que enquanto os Estados-Membros podem adotar impostos e taxas dentro do sistema geral de tributação interna desde que não sejam discriminatórios, direitos aduaneiros e CEEs são categoricamente proibidos. Para uma densificação da fronteira de aplicação dos Artigos 28-30 e Artigo 110 TFUE vide C-213/96 *Ou-tokumpu Oy* [1998] ECR I-1777 e C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* [2007] ECR I-9643.

<sup>39</sup> C-47/88 *Comissão c. Dinamarca* [1990] Rec. p. I-4509, par. 10-13.

<sup>40</sup> Opinião do AG Jacobs em C-383/01 *De Danske Bilimportører* [2003] ECR I-6523, para. 42.

<sup>41</sup> (27) *Ibid.*, para. 76.

embalagens para que fosse possível a colocação no mercado de certas garrafas e o Tribunal investigou a sua conformidade com o Artigo 34 TFUE <sup>42</sup>. Todavia, em bom rigor, não se trata aqui de um sistema de tributação, pelo que tal situação não tem que ver, por exemplo, com o mencionado caso *Comissão c. Dinamarca*.

Para concluir, em suma, ainda no que respeita ao âmbito de aplicação do Artigo 110 TFUE, ao contrário da jurisprudência relativa Artigos 34 e 36 TFUE, cumpre reter que “este artigo não permite censurar o carácter excessivo do nível de tributação que os Estados-Membros poderão adoptar relativamente a determinados produtos na falta de qualquer efeito discriminatório ou protector <sup>43</sup>”.

### 2.3.2. Avaliação das similitudes entre produtos nacionais e importados

Qualquer tipo de discriminação contra mercadorias estrangeiras é proibido segundo o parágrafo 1 do Artigo 110, desde que haja uma relação de semelhança entre o produto nacional e o importado. Se não for o caso, os Tribunais devem avaliar se os produtos importados e nacionais competem; em caso afirmativo, aplica-se o segundo parágrafo. Existe uma relação de semelhança, um conceito chave, tanto quando os produtos obedecem a uma mesma categoria de tributação, direitos aduaneiros, como quando os consumidores os consideram úteis de forma semelhante <sup>44</sup>. Nesta relação, o critério relevante é a permutabilidade dos produtos. É necessário verificar se os produtos apresentam suficientes propriedades em comum para serem considerados escolhas alternativas para o consumidor. A avaliação de discriminação requer, em princípio, a existência de um elemento comparativo entre a produção nacional e a dos seus concorrentes. Não se verificando tal condição, a medida em questão parece fugir ao âmbito do Artigo 110 TFUE – devendo aquilatar-se da sua inserção no âmbito do Artigo 34 TFUE -, ainda que o Tribunal de Justiça não se tenha pronunciado claramente a este respeito.

No entanto, em algumas matérias ambientais, a título de exemplo, a origem de resíduos contaminados pouco importa: provenham eles de instalações industriais poluídas determinadas com precisão através de pesquisas de campo, nos termos da lei austríaca, ou provenham eles dos territórios de outros Estados-Membros que não prevejam o mesmo tipo de legislação, tais resíduos são considerados “produtos semelhantes”<sup>45</sup>.

Porém, noutros domínios, é provável que tal comparação se torne mais difícil de respeitar. Aos olhos dos consumidores sensíveis a questões ambientais, a lógica de consumo sustentável, que se desenvolveu nalguns Estados-Membros, aumenta as diferenças entre produtos que satisfazem uma função semelhante. Isto força, então, os Tribunais a avaliar os graus de semelhança de uma forma diferente. Um veículo equipado com um catalisador de substituição é semelhante a um sem esta tecnologia? Uma bateria reciclável pode ser considerada ao mesmo nível que uma descartável? Uma garrafa reutilizável é diferente de uma não reutilizável? São todos estes produtos substitutos?

<sup>42</sup> C-302/86 *Comissão c. Dinamarca* [1988] ECR I-46, para. 13.

<sup>43</sup> C-140/79 *Chemical Farmaceutica* [1981] ECR I-1; Case C-132/88 [1990], para. 17; C-47/88 *Comissão c. Denmark* [1990] ECR I-4509, para. 10; e C-383/01 *De Danske Bilimportører* [2003] ECR I-6523, para. 38.

<sup>44</sup> C-45/75 *Rewe* [1976] ECR 181; C-106/84 *Commission v. Denmark* [1986] ECR I-833, para. 12; e C-302/00 *Commission v. France* [2002] ECR I-2055, paras. 24-28. Para uma consideração completa, ver C. Barnard, acima, 50; A.G. Toth, acima, 713.

<sup>45</sup> C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* [2007] ECR I-9643, para. 59.

Em termos gerais, o Tribunal admite uma ampla interpretação do termo “semelhante”<sup>46</sup>. Se se aplicar a jurisprudência tradicional do Tribunal, o facto de existirem qualidades ecológicas dentro da mesma gama de produtos não é suficiente para os distinguir. Por exemplo, um sistema tributário que isente veículos equipados com catalisadores de um imposto ambiental e que tribute veículos sem este equipamento é, assim, incompatível com o Artigo 110 (1) TFUE, se a indústria nacional produzir principalmente carros ecológicos. O imposto anti-poluição atingiria, de facto, de forma maioritária os veículos estrangeiros, e reduziria, provavelmente, o número de importações.

Até agora, o Tribunal não se pronunciou sobre a questão de saber se, no quadro de tributação seletiva relativa ao ambiente, produtos considerados semelhantes pelos consumidores mas que tenham diferentes impactos ambientais podem ou não ser tributados de forma distinta, de acordo com o nível de contributo para a poluição, sem, porém, serem integrados no âmbito do Artigo 110 (1) TFUE. Ao analisar o sistema grego que tributa de forma mais severa veículos em segunda mão importados do que os comprados dentro das suas fronteiras, o Tribunal de Justiça declarou que os veículos em segunda mão importados podiam ser comparados aos veículos em segunda mão comprados na Grécia, sem afirmar que estes veículos deviam ser considerados parecidos ou concorrentes<sup>47</sup>.

Posto isto, deve ser lembrado que, na maioria dos Estados-Membros, as expectativas dos consumidores estão cada vez mais associadas à qualidade ecológica dos produtos disponíveis. Neste sentido, o sistema de rótulo ecológico da UE merece uma referência especial, dado que promove estes produtos que desempenham um melhor comportamento ambiental<sup>48</sup> e proporciona aos consumidores “informações precisas, exactas e cientificamente comprovadas aos consumidores sobre o impacto ambiental dos produtos<sup>49</sup>”. Além disto, deve ser tido em conta o facto de a Comissão considerar que a avaliação da relação de semelhança deve considerar o objetivo de proteção ambiental. Assim, deve considerar-se que “produtos com a mesma função, mas com diferentes características em termos de ambiente decorrentes do seu conteúdo ou de diferenças nos seus métodos de produção, podem ser considerados produtos diferentes<sup>50</sup>. Consequentemente, se se assumir a perspectiva de que estes produtos afetam de forma diferente o ambiente, pode concluir-se que satisfazem diferentes necessidades dos consumidores. De resto, deve esperar-se uma evolução jurisprudencial neste campo, devida ao disposto nos termos do Artigo 11 TFUE.

### 2.3.3. Regime de tributação diferenciados

O Artigo 110 TFUE não proíbe os Estados-Membros de adotar tributações diferenciadas relativas a produtos semelhantes, na medida em que a finalidade é atingir objetivos económicos e sociais legítimos. Para que seja aceitável, o encargo deve ser parte de um sistema de tributação geral que aplique os mesmos critérios a produtos nacionais e estrangeiros e que seja objetivamente justificado pela finalidade ambicionada. O imposto deve ter o mesmo efeito sobre todos os contribuintes, sejam eles nacionais ou estrangeiros. A quantia do imposto estabelecida não pode ser superior para produtos importados; do mesmo modo, a

<sup>46</sup> P. Kapteyn and P. VerLoren Van Themmat, *Introduction to the Law of the European Communities* (3<sup>rd</sup> ed., Kluwer, 1998) 605.

<sup>47</sup> C-375/95 *Commission v. Greece* [1997] ECR I-5981.

<sup>48</sup> Regulamento do PE e do Conselho (EC) n.º 66/2010 em EU Ecolabel, OJ [2010] L 27/1.

<sup>49</sup> 1<sup>o</sup> Considerando do Regulamento (CE) No 66/2010 do Parlamento Europeu e do Conselho a 25 de novembro de 2009 em EU Ecolabel, OJ [2010] L 27/1.

<sup>50</sup> Comunicação da Comissão a 26 de março de 1997 “*Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno*” COM (97) 9 final, para. 21.

base tributária e os meios de cobrança do imposto devem ser idênticos. Tal diferenciação é apenas compatível com a legislação da União Europeia se cumprir os seguintes requisitos <sup>51</sup>:

- a) Primeiramente, o Tribunal aceita que regimes de tributação diferenciados podem direcionar-se para objetivos compatíveis com os requisitos do TFUE e da legislação secundária. <sup>52</sup>
- b) Em segundo lugar, os critérios de diferenciação têm de ser considerados objetivos. Este requisito deve ser cumprido se a política fiscal diferenciada para mercadorias <sup>53</sup> ou energia <sup>54</sup> for baseada em distinções relacionadas com a natureza do material bruto usado ou com os processos de produção de energia. O mesmo se aplica a isenções fiscais para o consumidor sobre óleos regenerados <sup>55</sup> e a uma tributação progressiva baseada na cilindrada de veículos a motor <sup>56</sup>. Note-se que estes critérios devem estar em conformidade com o direito secundário. A diferenciação tributária baseada em critérios ambientais não será permitida caso o direito secundário da UE proíba a adoção de tais medidas. Neste sentido, uma distinção fiscal entre óleos mineirais de destilação primária e óleos decorrentes de processos de regeneração foi considerada em conformidade com o Artigo 110 TFUE, uma vez que diretiva relativa a óleos usados não pretendia harmonizar sistemas nacionais em impostos especiais de consumo e outras formas de tributação indireta <sup>57</sup>.
- c) Em terceiro lugar, o cumprimento das duas primeiras condições não oblitera um risco de tratamento fiscal discriminatório. Assuma-se, por exemplo, que um Estado-Membro impõe um montante de imposto mais elevado sobre o cimento com um elevado teor de carbono do que relativamente ao cimento produzido a partir de outras fontes de energia. Assuma-se, portanto, que este imposto visa alcançar um objetivo legítimo e que se baseia em critérios técnicos objetivos. O cumprimento destes dois critérios não exclui o risco do imposto em causa poder ser menos favorável para o cimento importado do que para o cimento nacional com baixo teor de carbono. Nesse caso, pode violar-se o Artigo 110 TFUE, uma vez que os efeitos da tributação diferenciada devem evitar todas as formas de discriminação, direta ou indireta, de produtos importados e devem evitar proteger a produção nacional <sup>58</sup>. Quando o imposto em causa é de natureza discriminatória, “o facto de o propósito e a razão para o imposto poderem ter natureza ecológica ou tentar reduzir a poluição não tem influência em qualquer constatação de infração” <sup>59</sup>.

A este respeito, é um exemplo notável o regime fiscal grego aplicável a veículos em segunda mão importados na Grécia, que pretendia desencorajar o registo de veícu-

<sup>51</sup> C-196/85 *Comissão c. França* [1987] ECR I-1597, para. 6; and Case C-90/94 *Haahr Petroleum* [1997] ECR I-4085, para. 29.

<sup>52</sup> C-213/96 *Outokumpu Oy* [1998] ECR I-1567, para. 33.

<sup>53</sup> C-46/80 *Vinal* [1981] ECR I-77, para. 13.

<sup>54</sup> C-213/96 *Outokumpu Oy* [1998] ECR I-1801, para. 31.

<sup>55</sup> C-21/79 *Commission c. Itália* [180] ECR I-1.

<sup>56</sup> C-132/88 *Comissão c. Grécia* [1990] ECR I-1567; e C-113/94 *Casarin* [1995] ECR I-4203. Ver também C-47/88 *Comissão c. Dinamarca* ECR I-4509.

<sup>57</sup> C-21/79 *Comissão c. Itália* [1980], para. 18.

<sup>58</sup> C-319/81 *Commission c. Itália* [1983] ECR I-601, para. 13; Case 106/84 *Commission c.. Denmark* [1986] ECR I-833, para. 22; and Case C-213/96 *Outokumpu Oy* [1998] ECR I-1801, para. 30.

<sup>59</sup> Opinião do advogado-geral Sharpston em C-402/09 *Ioan Tatu* [2011] ECR I-2711, para. 38.

los antigos, perigosos e poluentes e, assim, incentivar o uso de novos veículos com tecnologia anti-poluente. Este regime fiscal foi considerado infrator do princípio de não-discriminação incorporado no Artigo 110 TFUE, apesar do objetivo aparentemente legítimo <sup>60</sup>.

É possível questionar se, de facto, a tributação diferenciada, com razões subjacentes e primordiais relativas à proteção ambiental, não será legítima, independentemente de ter efeitos potencialmente negativos para produtos importados. Não parece ser essa a lógica decorrente da jurisprudência europeia. Neste sentido, motivos de ordem prática tendem a não ser levados em consideração.

- a) Ainda no que respeita ao caso do regime grego relativo à promoção de veículos com tecnologia anti-poluente, o governo helénico alegou que a aplicação aos veículos usados importados das taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo exigiria que se procedesse a um controlo técnico individual desses veículos aquando da importação e que a instituição desse controlo se defrontaria com sérias dificuldades práticas. O Tribunal recusou o argumento apresentado pelas autoridades gregas, considerando que dificuldades “não podem justificar a aplicação de uma tributação interna que discrimina produtos provenientes de outros Estados-Membros” <sup>61</sup>.
- b) Em *Outokumpu Oy*, o Tribunal considerou que “o Tratado se opõe a que um imposto sobre os produtos, que integra um regime nacional de tributação das fontes de energia, incida sobre a electricidade de origem nacional com taxas diferenciadas em função do modo de produção desta, enquanto incide sobre a electricidade importada, independentemente do seu modo de produção, com uma taxa única que, ainda que inferior à taxa mais elevada aplicável à electricidade de origem nacional, conduz, ainda que só em determinados casos, a uma imposição superior da electricidade importada.” O facto de, atentas as características da electricidade, poder tornar-se extremamente difícil determinar com exactidão o modo de produção da electricidade importada, não impediu o Tribunal de julgar em sentido diverso <sup>62</sup>.
- c) Na mesma lógica, em *Stadtgemeinde Frohnleiten*, o Tribunal decidiu o seguinte: “embora seja verdade que pode ser extremamente difícil para as autoridades austríacas assegurarem-se de que os sítios, localizados noutros Estados-Membros, de onde provêm os resíduos importados para a Áustria, respeitam as condições que a legislação austríaca (...) prevê para serem qualificados de sítios contaminados ou potencialmente contaminados, refira-se que essa legislação nem sequer prevê a possibilidade de o importador fazer essa prova a fim de beneficiar da isenção aplicável aos resíduos provenientes de sítios contaminados ou potencialmente contaminados austríacos (v., neste sentido, acórdão *Outokumpu*, já referido, n.º 39). (...) Além disso, embora, em princípio, o artigo 90.º CE [110 TFUE] não obrigue os Estados-Membros a suprimir as diferenciações objectivamente justificadas que a legislação interna estabelece entre as imposições internas que incidem sobre produtos nacionais, o mesmo não se passa quando essa supressão é o único meio capaz de permitir evitar uma discriminação, directa ou indirecta, dos produtos importados” <sup>63</sup>.

<sup>60</sup> C-375/95 *Comissão c. Grécia* [1999] ECR I-I-5981, para. 29.

<sup>61</sup> C-375/95 *Comissão c. Grécia* [1997], para. 47.

<sup>62</sup> Para. 39.

<sup>63</sup> C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* [2007] ECR I-9643, paras. 70 e 71.

Naturalmente que a recusa por parte do Tribunal de considerar as dificuldades práticas decorrentes da extensão dos benefícios fiscais para produtos importados pode comprometer regimes de tributação ambiental<sup>(64)</sup>. Esta jurisprudência tem consequências práticas evidentes: se um Estado-Membro não pode, por razões práticas, proporcionar o alívio fiscal destinado a produtos nacionais antipoluentes aos produtos semelhantes importados, terá de revogar o seu sistema tributário diferenciado.

### 3. Conclusão

Termina-se com as seguintes considerações:

Ainda que aparentemente os artigos 110 TFUE e 34 TFUE tenham campos de aplicação distintos, a linha que os separa poderá ser, em determinadas situações, ténue, podendo, aparentemente, o artigo 34 TFUE aplicar-se a a tributações internas excepcionalmente elevadas.

Como ficou demonstrado, embora o artigo 110 TFUE não obrigue os Estados-Membros a suprimir as diferenciações objectivamente justificadas que a legislação interna estabelece entre as imposições internas que incidem sobre produtos nacionais, o mesmo não se passa quando essa supressão é o único meio capaz de permitir evitar uma discriminação, directa ou indirecta, dos produtos importados. Tal lógica, se, por um lado, pode evitar políticas protecionistas, pode, por outro, comprometer objetivos ambientais. Dessa forma, será conveniente que a política europeia seja progressivamente definida através de uma harmonização positiva completa: por um lado, tende a afastar-se políticas protecionistas, por outro, estabelece-se um “*level playing field*” que só pode beneficiar o funcionamento do Mercado Interno.

De resto, o sucesso de uma fiscalidade ambiental comum aos Estados Membros exige que se substitua o procedimento legislativo especial previsto no artigo 113 TFUE pelo procedimento legislativo ordinário. Será que os Estados Membro estarão, um dia, dispostos a passar o rubicão?

**Palavras-chave:** Direito do ambiente, ecotributação, impostos equivalentes a direitos aduaneiros, discriminação fiscal, encargos admissíveis, sistemas de tributação diferenciada.

*Professor Nicolas de Sadeleer*

*Detentor da Cátedra Jean Monner de Direito Europeu,  
Professor na Universidade Saint-Louis (Bruxelas) e Professor Convidado na UCL.*

*Virgílio Mouta Pereira Membro*

*Colaborador do Centro de Estudos em Direito da União Europeia da Universidade do Minho.  
Atualmente colabora com um Eurodeputado e é investigador na consultora Magellan (Bruxelas).*

<sup>64</sup> Ver opinião do advogado-geral Mayras em C-21/79 *Commission c. Italy* [1980], para. 1.