CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 16 de Dezembro de 1999 *

I — Factos, enquadramento regulamentar e tramitação no processo principal

1. A sociedade Brinkmann Tabakfabriken GmbH (a seguir «Brinkmann»), que tem a sua sede em Brema (Alemanha), produz tabacos manufacturados, entre outros, cigarrilhas semiacabadas, designadas «Steckzigarillos».

2. Em 1996 e 1997, a Brinkmann apresentou várias declarações de imposto no Hauptzollamt Bielefeld (a seguir «Hauptzollamt»).

3. O montante do imposto sobre os tabacos relativo à produção de cigarrilhas mencionado nas declarações de imposto foi calculado em conformidade com o disposto no § 4, n.º 1, ponto 2, da Tabaksteuergesetz (lei alemã relativa aos impostos sobre os tabacos, a seguir «TabStG»), na sua versão em vigor na altura dos factos [1]. Essa disposição estava redigida como se segue:

«§ 4

O imposto ascende:

1) ...

2) em relação aos charutos e às cigarrilhas a 5% do preço de venda ao público e no mínimo a 3,1 Pf por unidade.

...»

1 — Artigo, na versão em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1993 (*BGBl.* 1992 I, p. 2150), entretanto alterado por uma lei de 26 de Maio de 1998 chamada «Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze» (*BGBl.* 1998 I, p. 1121).

* Língua original: francês.

4. A Brinkmann, no entanto, teve cuidado em fazer acompanhar cada declaração de imposto de uma reclamação com vista a que o Hauptzollamt determinasse o montante do imposto tendo em conta o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros [2].

5. O objecto da Directiva 92/80, expresso no terceiro considerando, é «fixar impostos especiais mínimos para os tabacos manufacturados que não sejam cigarros».

6. O âmbito de aplicação da Directiva 92/80 é definido no artigo 1.°, que dispõe, nomeadamente, que

«Os seguintes grupos de tabacos manufacturados produzidos na Comunidade ou importados de países terceiros estão sujeitos, em cada Estado-Membro, a um imposto especial mínimo sobre o consumo, fixado no artigo 3.°:

a) Charutos e cigarrilhas;

...»

7. O artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 está redigido como se segue:

«O mais tardar a partir de 1 de Janeiro de 1993, cada Estado-Membro aplicará um imposto especial sobre o consumo que poderá ser:

— ou *ad valorem*, calculado sobre os preços máximos de venda ao público de cada produto, livremente determinados pelos fabricantes estabelecidos na Comunidade e pelos importadores de países terceiros, em conformidade com o artigo 5.° da Directiva 72/464/CEE,

— ou específico, por quantidade,

— ou misto, incluindo um elemento *ad valorem* e um elemento específico, na medida em que o montante global do imposto especial, expresso em percentagem ou em montante por quilograma ou por número de unidades, seja, pelo menos, igual às taxas ou aos montantes mínimos fixados para os:

— charutos e cigarrilhas: 5% dos preços de venda ao público,

2 — JO L 316, p. 10.

incluindo todos os impostos, ou 7 ecus por 1 000 unidades ou por quilograma,

...»

8. O artigo 3.°, n.° 2, da Directiva 92/80 enuncia o seguinte princípio:

«As taxas ou montantes referidos no n.° 1 aplicar-se-ão a todos os produtos pertencentes ao grupo de tabacos manufacturados em causa, sem distinções dentro de cada grupo quanto à qualidade, à apresentação, à origem dos produtos, às matérias-primas utilizadas, às características das empresas ou a qualquer outro critério.»

9. A Brinkmann alega que, ao prever um imposto mínimo como elemento adicional de tributação, o § 4, n. ° 1, ponto 2, da TabStG transpôs de forma incorrecta o artigo 3.° da Directiva 92/80, e prevalece-se do efeito directo dessa disposição para pedir ao tribunal que não lhe aplique o imposto mínimo em questão.

10. Na sequência do indeferimento das reclamações pelo Hauptzollamt, a Brinkmann levou o litígio perante o Finanzgericht Düsseldorf que, por decisão de 5 de Outubro de 1998, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais.

II — As questões prejudiciais

«O § 4, n.° 1, segundo parágrafo, da Tabaksteuergesetz (lei alemã do imposto sobre o tabaco), na versão de 21 de Dezembro de 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, parte I, p. 2150), constitui uma transposição incorrecta do artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros (JO L 316, p. 10)?

Em caso de resposta afirmativa a esta questão:

O artigo 3.°, n.° 1, da referida directiva confere a um sujeito passivo de imposto sobre o tabaco o direito directo de ser tributado nos termos da directiva, com a consequência de que os tribunais nacionais devem afastar a aplicação do imposto mínimo sobre os charutos/cigarrilhas existente na Alemanha, contrário ao teor literal da directiva?»

III — As respostas às questões prejudiciais

A — *Quanto à primeira questão*

11. Pela sua primeira questão prejudicial, o Finanzgericht pede ao Tribunal de Justiça esclarecimentos quanto à compatibilidade do § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG com o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80.

12. No quadro do processo principal, o Hauptzollamt alega que a disposição em litígio não é inteiramente conforme com a estrutura da directiva 92/80, mas essa falta de conformidade existe apenas no plano «estritamente formal», e produz apenas um efeito insignificante sobre os sujeitos passivos dos impostos sobre os tabacos, de forma que não se pode considerar que o legislador alemão transpôs mal a directiva.

13. O Finanzgericht partilha este ponto de vista. Entende que «uma transposição incorrecta verifica-se normalmente apenas quando a legislação nacional está em conflito, do ponto de vista substancial, com a directiva, causando prejuízos materiais às pessoas afectadas».

14. No caso em apreço, no seu relatório de 19 de Maio de 1998 sobre a estrutura e as taxas dos impostos sobre o consumo de cigarros e outros tabacos manufacturados (ao qual foi aditada uma proposta de alteração, entre outras, da Directiva 92/80), a Comissão considerara que, mesmo que a regulamentação alemã constituísse, no plano puramente formal, uma violação da Directiva 92/80, não acarretava, no entanto, consequências nefastas [3].

15. Dedicando-se a um estudo da sintaxe da disposição em litígio, o Finanzgericht conclui que a fórmula utilizada combina, de facto, as duas primeiras opções proporcionadas pelo artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80. A fórmula «5% do preço de venda ao público, no mínimo 3,1 Pf por unidade» significaria que o imposto sobre os charutos e as cigarrilhas cujo preço de venda ao público seja inferior a 62 Pf ascende a 3,1 Pf por unidade, e que é de 5% do preço de venda ao público em relação aos outros, cujo preço de venda ao público ultrapasse esse nível. O imposto *ad valorem* e o imposto especial seriam, por isso, objecto de aplicação alternativa. Como a disposição em litígio teria sido adoptada tendo em vista a situação no mercado alemão dos charutos e cigarrilhas, onde 90% das vendas se fariam a um preço de venda ao público inferior a 62 Pf, o imposto aplicável seria, de facto, quase um imposto por unidade, permanecendo o imposto *ad valorem* marginal.

16. A Brinkmann sustenta que a interpretação sugerida pelo Finanzgericht é erró-

3 — Ponto 2.25 do relatório da Comissão, documento COM(98) 320 final (JO C 203, p. 16).

nea, pois teria por consequência infringir não somente o disposto no n.º 1 do artigo 3.º, mas também o disposto no seu n.º 2. Sublinha que a finalidade da Directiva 92/80 é submeter a «uma incidência harmonizada de imposição... todos os produtos pertencentes ao mesmo grupo de tabaco manufacturado». Segue-se, do seu ponto de vista, por um lado, que o Estado deve ater-se às estruturas de impostos previstas pela directiva e, por outro, deve submeter a totalidade dos produtos do grupo de tabacos manufacturados à mesma estrutura fiscal, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, da Directiva 92/80. Ora, seguindo a interpretação dada pelo Finanzgericht, «a estrutura fiscal escolhida, que procede a uma diferenciação no seio de um mesmo grupo de tabacos manufacturados, isto é, uma taxa *ad valorem* para os charutos e cigarrilhas de preço elevado e uma taxa específica para os charutos e cigarrilhas de baixo preço, não corresponde, com efeito — precisamente em virtude dessa diferenciação —, a qualquer dos três únicos modelos de tributação susceptíveis de ser escolhidos».

17. Por outro lado, uma violação puramente «formal» da Directiva 92/80 constituiria uma transposição incorrecta, qualquer que fosse a incidência real dessa violação. No caso de ser necessário, porém, ter em conta os efeitos da transposição incorrecta, deveria não se perder de vista que a afirmação da Comissão quanto aos «efeitos nefastos» se reportava unicamente ao funcionamento global do mercado interno, e não à situação individual do operador económico. A Brinkmann teria, «em virtude da regra que fixa um imposto mínimo, pago mais impostos específicos sobre o consumo que aqueles de que era devedora juridicamente», o que constituiria uma violação do «princípio da legalidade da administração fiscal».

18. Segundo a Comissão, a fórmula fiscal do § 4, n.º 1, ponto 2, da TabStG não cabe em nenhuma das três opções do artigo 3.º, n.º 1, da Directiva 92/80. Tratar-se-ia, no caso da dita fórmula, de um elemento *ad valorem* («5% do preço de venda ao público») que, numa espécie de disposição acessória, é limitado para baixo por uma tributação mínima específica («pelo menos 3,1 Pf por unidade»).

19. A Directiva 92/80 prevê, certamente, ao lado de um imposto especial sobre o consumo unicamente *ad valorem* e de um imposto unicamente específico sobre o consumo, um imposto especial misto sobre o consumo, mas este deve «compreender dois tipos de cálculo, isto é, um elemento *ad valorem* e um elemento específico». A Comissão insiste em que a Directiva 92/80 não deixa qualquer possibilidade «de instaurar um imposto especial misto sobre o consumo no quadro do qual as duas formas de tributação sejam alternativamente aplicadas em função de um certo limiar de preço dividindo, assim, o mercado dos charutos e das cigarrilhas numa parte a que se aplica um imposto específico sobre o consumo e uma parte, aquela cujos preços são mais elevados, a que se aplica um imposto especial sobre o consumo *ad valorem*».

20. Segundo a Comissão, a Directiva 92/80 visa uma harmonização mínima, indispen-

sável para o bom funcionamento do mercado interno, de forma que as suas disposições são de considerar de interpretação restritiva, e uma fórmula, tal como a fórmula em litígio, só pode ser adoptada por força de uma disposição que o permita *expressis verbis*.

21. Há que notar que tal não acontece, no que toca às cigarrilhas, que desde a entrada em vigor da Directiva 1999/81/CE do Conselho, de 29 de Julho de 1999, que altera a Directiva 92/79/CEE relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros, a Directiva 92/80, e a Directiva 95/59/CE relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com excepção dos impostos sobre o volume de negócios [4], em virtude da qual o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 foi completado com uma frase redigida como se segue: «Nos casos em que o imposto especial de consumo for *ad valorem* ou misto, os Estados-Membros podem fixar um montante mínimo de imposto especial de consumo.»

22. A Comissão sustenta que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o controlo da transposição correcta de uma directiva tem um carácter puramente objectivo e deve ser efectuado independentemente da questão de saber se uma transposição incorrecta provoca, para os interessados, prejuízos que podem, em particular, dar lugar a perdas e danos.

4 — JO L 211, p. 47.

Apreciação

23. Com base na terceira opção prevista pelo artigo 3.°, n.° 1, da directiva 92/80, os Estados-Membros podem aplicar um imposto especial sobre o consumo «misto, *incluindo* [5] um elemento *ad valorem* e [6] um elemento específico», na medida em que «o imposto especial de consumo global, expresso em percentagem ou em montante por quilograma ou por número de unidades, deve ser, pelo menos, igual», para os charutos e cigarrilhas, às seguintes taxas ou montantes mínimos: 5% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 7 ecus por 1 000 unidades ou por quilograma.

24. O respeito dessas taxas ou montantes mínimos não está em causa no presente processo.

25. Resta saber se os termos «incluindo» e a conjunção «e» implicam que o elemento *ad valorem* e o elemento específico devam sempre ser aplicados simultaneamente, aquando de cada cobrança, ou se é compatível com esse texto que aos charutos ou às cigarrilhas cujo preço de venda seja inferior a certo nível seja aplicado o elemento específico (tendo então uma incidência superior a 5%), quando os produtos da mesma categoria cujo valor ultrapasse o nível em questão estão exclusivamente

5 — Sublinhado nosso.
6 — Sublinhado nosso.

submetidos ao imposto *ad valorem* (tendo este último, então, uma incidência superior à do imposto específico).

26. A resposta a esta questão não se impõe com uma evidente clareza e é compreensível que o legislador alemão tenha considerado que a segunda interpretação era igualmente possível.

27. Pensamos, no entanto, que devem acolher-se os argumentos apresentados, em favor da primeira tese, pela Brinkmann e pela Comissão, e isto por duas razões.

28. Em primeiro lugar, a técnica do «mínimo de cobrança» utilizada pelo legislador alemão distingue-se suficientemente de um sistema *que inclui* um elemento «ad valorem» *e* um elemento específico para que se possa considerar que não é necessariamente coberta por esta última definição.

29. Em segundo lugar, entendemos que deve ser concedida uma grande importância ao argumento *a contrario* invocado pela Comissão. Esta chama a nossa atenção para o facto de o artigo 16.°, n.° 5, da Directiva 95/59/CE do Conselho, de 27 de Novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados [7], prever que, «em relação aos cigarros e ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, os Estados-Membros podem cobrar um imposto especial de consumo mínimo...». A isto deve acrescentar-se que o artigo 8.°, n.° 1, da mesma directiva, aplicável à primeira etapa da harmonização, prevê que os cigarros sejam submetidos «a um imposto proporcional, calculado sobre o preço máximo de venda a retalho, incluindo os direitos aduaneiros, *e a* [8] um imposto específico calculado por unidade de produto». O n.° 4 do mesmo artigo especifica também que «o imposto específico sobre o consumo de cigarros pode incluir uma imposição mínima» [9].

30. Em nossa opinião, é com razão que a Comissão conclui que resulta *a contrario* desses textos «que os Estados-Membros não podem prever normalmente um imposto especial sobre o consumo mínimo, quando uma directiva não concede essa possibilidade *expressis verbis*».

31. A Directiva 92/80 não autorizava, portanto, os Estados-Membros a prever um mínimo de cobrança sobre os charutos ou cigarrilhas.

32. Acrescentaremos que, contrariamente à Brinkmann e à Comissão, não entendemos

7 — JO L 291, p. 40.

8 — Sublinhado nosso.

9 — O mesmo texto figurava já no artigo 4.° da Directiva 72/464/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1972, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados com excepção dos impostos sobre o volume de negócios (JO L 303, p. 1; EE 09 F1 p. 39).

que tal cobrança seja contrária ao espírito da Directiva 92/80. Os objectivos que são prosseguidos por esta no que toca à harmonização dos impostos especiais sobre o consumo relativos aos charutos ou às cigarrilhas são, com efeito, os mesmos que os que estão na base da harmonização dos impostos especiais sobre o consumo dos cigarros, isto é, fazer com que os impostos que incidem sobre os produtos do sector dos tabacos manufacturados não falseiem as condições da concorrência e não entravem a livre circulação na Comunidade. Os objectivos que acabamos de citar são definidos na directiva de base comum ao conjunto do sector dos tabacos manufacturados, isto é, a Directiva 72/464 (primeiro considerando), e a Directiva 95/59 (segundo considerando) que a substituiu.

33. Por esta razão, o Conselho pôde declarar no décimo sexto considerando da Directiva 1999/81, que alterou o artigo 3.° da Directiva 92/80 que «nada obsta a que os Estados-Membros sejam autorizados a aplicar um imposto especial mínimo sobre o consumo de charutos, cigarrilhas e tabaco de fumar, uma vez que esta possibilidade já existe para os cigarros e o tabaco de enrolar».

34. Consequentemente, o Conselho inseriu no artigo 3.° da Directiva 92/80 a seguinte frase: «Nos casos em que o imposto especial de consumo for *ad valorem* ou misto, os Estados-Membros podem fixar um montante mínimo de imposto especial de consumo».

35. Essa autorização entrou em vigor retroactivamente em 1 de Janeiro de 1999 (tendo a directiva a data de 29 de Julho de 1999).

36. Portanto, o Finanzgericht não tem razão quando entende que a disposição alemã em causa constitui apenas uma «violação formal sem consequências sérias».

37. Apesar disso, somos obrigados a propor ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80, na sua redacção em vigor até 31 de Dezembro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que não permite a cobrança sobre os charutos ou as cigarrilhas de um imposto mínimo específico combinado com um imposto *ad valorem*.

B — *Quanto à segunda questão*

38. Através da sua segunda questão, o Finanzgericht quer saber, em substância, se o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 gera, na esfera do sujeito passivo de impostos sobre o tabaco, um direito a ser tributado em conformidade com a directiva, de que se pode prevalecer perante o tribunal nacional, que deve, por conseguinte, afastar o imposto mínimo fixo previsto pelo § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG.

39. O Finanzgericht defende, em primeiro lugar, que, tratando-se no caso vertente de uma «violação sem consequências sérias» da Directiva 92/80, resultaria daí, no máximo, a obrigação de o Estado-Membro em causa tornar a lei nacional conforme com a referida directiva, o que o Governo alemão fez.

40. Sustenta, em segundo lugar, que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 não tem efeito directo, por não ser incondicional e suficientemente preciso. Não estaria, com efeito, «sujeito a nenhuma condição ou, na sua aplicação ou efeitos, à adopção de nenhuma medida pelas instituições comunitárias ou pelos Estados-Membros». A transposição desse artigo necessitaria de um acto do Estado-Membro, pelo qual este opera uma escolha entre as três opções de tributação dos charutos e cigarrilhas proporcionadas pela disposição em litígio.

41. O Finanzgericht alega, em último lugar, que o imposto cobrado a título do § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG é, na prática, quase exclusivamente um imposto por unidade, dado que na Alemanha cerca de 90% dos charutos e das cigarrilhas são *de facto* submetidos à taxa de tributação específica de 3,1 Pf.

42. A Brinkmann sustenta que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 concede ao sujeito passivo dos impostos sobre o tabaco um direito directo a uma tributação conforme com a directiva.

43. O legislador alemão, ao adoptar a TabStG de 21 de Dezembro de 1992, teria optado por um imposto *ad valorem* de taxa mínima de 5% do preço de venda ao público. A Brinkmann entende, por isso, estar automaticamente sujeita a esse imposto, mesmo sem que seja necessário recorrer à Directiva 92/80. Decorreria do redacção da questão prejudicial que todo o litígio incide apenas na parte não conforme da disposição nacional, isto é, sobre «o imposto mínimo aplicado na Alemanha... contrariamente ao texto da directiva».

44. Na opinião da Brinkmann, a Directiva 92/80 é incondicional e suficientemente precisa para que um particular possa invocá-la em seu favor e obter do órgão jurisdicional nacional que afaste do § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG a parte incompatível com a directiva.

45. Invocando o acórdão IN. CO. GE.'90 e o. [10], a Brinkmann avança, em último lugar, que deve igualmente ter-se em conta o primado do direito comunitário que implicaria a inaplicabilidade de qualquer disposição de direito interno incompatível com o direito comunitário.

10 — Acórdão de 22 de Outubro de 1998 (C-10/97 a C-22/97, Colect., p. I-6307, n.° 20).

46. Segundo a Comissão, a disposição em litígio implica que o imposto especial sobre o consumo *ad valorem* deve ser aplicado, sob reserva, no entanto, de que o imposto especial sobre o consumo específico (3,1 Pf por unidade) não seja mais elevado. Admite que «resulta daí... que, na prática, cerca de 90% dos charutos e cigarrilhas, cujo preço por unidade não ultrapasse 62 Pf, estão sujeitos ao imposto específico sobre o consumo e que o imposto especial *ad valorem* sobre o consumo a retalho é aplicado apenas aos 10%... restantes» ou, por outras palavras, «que, na prática, o imposto especial sobre o consumo alemão é principalmente um imposto específico sobre o consumo que, a partir de um preço de comercialização a retalho de 63 Pf por unidade, se torna um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo».

47. A Comissão admite igualmente que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 concede uma certa margem de manobra aos Estados-Membros, porquanto lhes permite a escolha entre três opções de tributação diferentes. Por isso, esta disposição não é incondicional «no seu conjunto». Para cada uma dessas três opções de tributação, no entanto, a estrutura de tributação seria fixada «de forma incondicional e suficientemente precisa». A Comissão deduz daí que «os Estados-Membros não podem derrogar estas opções, nem prever um imposto especial sobre o consumo segundo uma opção suplementar» e que a disposição pode ser de efeito directo, mesmo que ela contenha três opções de tributação diferentes.

48. Em sua opinião, quando uma directiva tem um efeito directo, uma disposição nacional pode ser cindida numa parte conforme ao direito comunitário e numa parte não conforme que deve ser afastada. Prevalece-se, a este propósito, do acórdão Fantask e o. [11], em que algumas disposições da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [12], tinham sido reconhecidas como tendo efeito directo, com a consequência de um direito constituído de um elemento de base fixa e de um elemento proporcional ter sido cindido numa parte conforme à directiva e numa parte não conforme cuja aplicação foi excluída.

49. Entende que o imposto mínimo específico sobre o consumo que o § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG prevê como uma espécie de disposição acessória não pode ser aplicado e que os termos «no mínimo 3,1 Pf por unidade» devem, por isso, ser excluídos da aplicação da disposição em litígio.

50. O legislador alemão tinha escolhido um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo, o que ressaltaria da configuração da disposição e da utilização dos termos «para os charutos e as cigarrilhas, 5% do preço de venda ao público». Esta conclusão seria confortada pelo facto de o legislador alemão ter, de forma autónoma, «fixado uma taxa (5%) para este caso geral de um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo.»

11 — Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 (C-188/95, Colect., p. I-6783, n.os 31 e 53).

12 — JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22.

51. A Brinkmann estaria no direito de exigir uma tributação dos seus charutos e cigarrilhas de 5% do preço de venda ao público, pois que deveria ser aplicado o imposto especial *ad valorem* sobre o consumo, descrito de forma incondicional e suficientemente precisa no artigo 3.°, n.° 1, primeiro travessão, da Directiva 92/80, e que, neste caso, tanto a base da tributação como a taxa da tributação estariam estabelecidas.

52. A Comissão volta atrás, em seguida, ao declarar que «não desconhece que o legislador alemão não tinha a intenção de sujeitar o conjunto do mercado dos charutos e das cigarrilhas a um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo de um montante de 5% do preço de venda ao público. Pelo contrário, deve ter considerado que, para uma grande parte do mercado, o imposto especial sobre o consumo aplicável seria o imposto mínimo específico sobre o consumo...».

53. Afasta, no entanto, esta objecção ao seu próprio raciocínio ao afirmar que «o legislador alemão devia, no entanto, contar com que o imposto especial sobre o consumo não fosse julgado compatível com o direito comunitário e a que, por conseguinte, em aplicação directa do artigo 3.°, n.° 1, primeiro travessão, da directiva, fosse vinculado, para o conjunto do mercado, pelo imposto especial *ad valorem* sobre o consumo que ele tinha escolhido como tributação normal».

54. A Comissão sustenta, a título subsidiário e invocando os acórdãos Habermann-Beltermann, Faccini Dori e Spano e o. [13], que o tribunal nacional deve interpretar a disposição em litígio num sentido conforme com o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80, devendo essa interpretação conduzir igualmente a que a parte não conforme da disposição nacional não seja aplicada.

55. A Comissão propõe, por conseguinte, ao Tribunal de Justiça que declare que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 confere aos particulares um direito directo, invocável perante os órgãos jurisdicionais nacionais, a serem «sujeitos ou a um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo, ou a um imposto específico sobre o consumo, ou a um imposto especial misto sobre o consumo em conformidade com esta disposição».

Apreciação

56. Segundo jurisprudência constante, em todos os casos em que disposições de uma directiva se afiguram, do ponto de vista do seu conteúdo, como sendo incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm fundamento para as invocar perante o tribunal nacional contra o Estado quer quando este se abstenha de transpor, dentro dos prazos, a directiva para direito nacio-

13 — Acórdãos de 5 de Maio de 1994 (C-421/92, Colect., p. I-1657), de 14 de Julho de 1994 (C-91/92, Colect., p. I-3325), e de 7 de Dezembro de 1995 (C-472/93, Colect., p. I-4321).

nal, quer quando fizer uma transposição dela incorrecta [14].

57. A jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o efeito directo visa proteger os direitos dos particulares quer quando tais direitos lhes tiverem sido concedidos directamente, quer quando eles decorrem indirectamente de uma obrigação imposta ao Estado-Membro.

58. Ora, se se examinar atentamente a Directiva 92/80, aqui em causa, é-se levado a reconhecer, em primeiro lugar, que esta não tem *por objecto* atribuir direitos aos particulares, na ocorrência, o de não se ver sujeito a um imposto especial sobre o consumo demasiado elevado sobre as cigarrilhas.

59. Nos terceiro, quarto e quinto considerandos desta, pode, com efeito, ler-se o que se segue:

«Considerando que, para a criação do *mercado interno* em 1 de Janeiro de 1993, é necessário fixar impostos especiais mínimos para os tabacos manufacturados que não sejam cigarros;

Considerando que se deve fixar uma incidência harmonizada de imposição para todos os produtos pertencentes ao mesmo grupo de tabaco manufacturado;

Considerando que a fixação de um imposto especial mínimo global, expresso quer em percentagem quer em montante por quilograma quer por número de unidades, é a mais adequada para realizar o *mercado interno* [15] ».

60. O artigo 3.º da directiva estabelece que, para os charutos e as cigarrilhas, esse «imposto especial sobre o consumo mínimo global» é pelo menos de 5% do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 7 ecus por 1 000 unidades ou por quilograma.

61. Lembremos, mais uma vez, que, nos considerandos da directiva de base, isto é, a Directiva 72/464, que a Directiva 92/80 veio completar, o Conselho tinha explicado que «o objectivo do Tratado é estabelecer uma união económica em que exista uma concorrência sã e que apresente características análogas às de um mercado interno; que, no que se refere ao sector dos tabacos manufacturados, a realização deste objectivo supõe que a aplicação, nos Estados-Membros, dos impostos que incidem sobre o consumo dos produtos deste sector não falseie as condições de concorrência e não crie obstáculos à livre circulação na Comunidade».

14 — V., nomeadamente, os acórdãos de 23 de Fevereiro de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e o. (C-236/92, Colect., p. I-483), de 29 de Maio de 1997, Klattner (C-389/95, Colect., p. I-2719), e de 17 de Setembro de 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio e. o. (C-246/94 a C-249/94, Colect., p. I-4373).

15 — Sublinhado nosso.

62. É, portanto, incontestável que a legislação comunitária surgida neste domínio visa evitar distorções de concorrência susceptíveis de resultar de uma tributação particularmente baixa dos tabacos manufacturados em certos países. No que toca às cigarrilhas, em particular, a Directiva 92/80 deixa os Estados-Membros livres para fixar impostos especiais sobre o consumo superiores ao «imposto especial mínimo global sobre o consumo» prescrito.

63. No entanto, pode acontecer que uma directiva, sem «ter por objecto» atribuir expressamente direitos aos particulares, imponha aos Estados-Membros obrigações incondicionais e de tal forma precisas que delas se pode deduzir que ela é «susceptível de» [16] definir direitos em favor dos particulares, por exemplo, o direito de ser sujeito a um certo imposto com exclusão de qualquer outro.

64. Tal era o caso relativo à regulamentação que o Tribunal de Justiça examinou no acórdão Fantask e o., já referido, invocado pela Comissão. Nesse processo, o Tribunal de Justiça reconheceu o que se segue:

«Como decorre do seu preâmbulo, a directiva destina-se a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno. Para alcançar esse objectivo é necessário, no que respeita aos impostos que incidem sobre as reuniões de capitais, eliminar os impostos indirectos até então em vigor nos Estados-Membros, e aplicar, em sua substituição, um imposto cobrado uma única vez no mercado comum e de *nível idêntico* [17] em todos os Estados-Membros» (v. o n.º 13 do acórdão).

65. É claro que essa directiva criava, para os particulares, o direito de não ser sujeitos a outro imposto sobre as reuniões de capitais que não o direito sobre entradas ou os direitos de carácter remuneratório autorizados a título derrogatório pela directiva. Por isso, não é surpreendente que o Tribunal de justiça tenha julgado, nesse acórdão, que essa *proibição* [18], da mesma forma que a derrogação a essa proibição, estivessem formuladas em termos suficientemente precisos e incondicionais para poderem ser invocadas pelos particulares perante os seus órgãos jurisdicionais nacionais contra uma disposição de direito nacional contrária a essa directiva [19].

66. No processo que nos ocupa, a recorrente no processo principal sustenta que pagou, «em virtude da regra que fixa um imposto mínimo, mais impostos especiais sobre o consumo que aqueles de que era juridicamente devedora» [20].

16 — V. acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 25).

17 — Sublinhado nosso.

18 — Sublinhado nosso.

19 — V. acórdão Fantask e o., já referido, n.º 55.

20 — V. ponto 24, *in fine*, das observações da Brinkmann.

67. Trata-se, portanto, de examinar se a Directiva 92/80 é suficientemente precisa para permitir tal conclusão. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, «uma disposição é suficientemente precisa para ser invocada por um particular e aplicada pelo órgão jurisdicional quando enuncia uma obrigação em termos inequívocos» [21].

68. No caso em apreço, a questão é, portanto, a de saber se se pode deduzir da redacção do terceiro travessão do n.º 1 do artigo 3.º, segundo o qual o imposto especial misto sobre o consumo inclui «um elemento *ad valorem* e um elemento específico», que, a partir do momento em que

— um Estado-Membro institui um elemento específico que não vem juntar-se a um elemento *ad valorem* mas funciona como imposto mínimo em relação ao último,

— e esse elemento específico tem, para as categorias de cigarrilhas mais baratas, uma incidência superior à de um direito *ad valorem*,

o particular paga mais impostos especiais sobre o consumo que aqueles de que é juridicamente devedor.

69. Essa questão deve receber uma resposta negativa, dado que não pode inferir-se «apenas... da directiva» [22] um nível de imposto especial sobre o consumo juridicamente admissível. Como já o demonstrámos, a Directiva 92/80 prescreve apenas um «imposto especial mínimo global sobre o consumo» e não um imposto especial máximo sobre o consumo.

70. Assim, o artigo 3.º teria permitido à República Federal da Alemanha fazer incidir sobre todas as cigarrilhas ou um direito *ad valorem* superior a 5%, ou um imposto específico sobre o consumo de montante superior a 3,1 Pf por unidade. Teria também permitido a esse Estado-Membro impor um imposto especial sobre o consumo cumulando um elemento específico de 3,1 Pf, ou mais, por unidade com elemento *ad valorem* de 5%, ou mais.

71. Ora, desde o momento que a recorrente no processo principal põe em causa o nível do imposto especial sobre o consumo ao qual foi sujeita, e que um nível máximo admissível não pode ser deduzido da Directiva 92/80, é desprovido de importância que a sua tributação tenha sido calculada por fixação directa de um dado direito *ad valorem* ou específico, ou, por aplicação de uma técnica fiscal particular, a do «mínimo de cobrança», não prevista pela directiva.

72. Em resumo, há que reconhecer que, uma vez que o regime instaurado pelo artigo 3.º da Directiva 92/80 é «aberto

21 — V. acórdão Comitato de coordinamento per la difesa della Cava e o. já referido.

22 — V. acórdão Faccini Dori, n.º 28.

para cima», não é suficientemente preciso para que os particulares possam extrair dele direitos no que toca ao nível de tributação a que podem ser sujeitos.

73. A disposição é apenas precisa no que toca ao limite inferior abaixo do qual os impostos especiais sobre o consumo não devem descer. Ora, esse aspecto não é posto em causa pela Brinkmann.

74. Deverá, no entanto, considerar-se que, abstraindo do nível da tributação a que a Brinkmann foi sujeita, esta pode, pelo menos, invocar perante o órgão jurisdicional nacional o direito de que lhe seja aplicado um dos três modos de cobrança previstos no artigo 3.°, n.° 1, com a exclusão de qualquer outro?

75. É o que nos diz, em substância, a Comissão na sua proposta de resposta em que se pode ler que o artigo 3.°, n.° 1, «confere aos particulares o direito, que eles podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais, de ser sujeitos ou a um imposto especial *ad valorem* sobre o consumo, ou a um imposto específico sobre o consumo, ou a um imposto especial misto sobre o consumo, em conformidade com essa disposição».

76. Se se entrasse na lógica deste raciocínio, ser-se-ia levado a reconhecer que a República Federal da Alemanha, na altura, tinha introduzido um quarto tipo de imposto especial sobre o consumo, não previsto pela Directiva 92/80, e a deduzir daí que o tribunal nacional deveria recusar aplicá-lo. Daí resultaria a isenção das cigarrilhas de qualquer imposto especial sobre o consumo no decurso do período em litígio. No entanto, isto seria contrário à finalidade da Directiva 92/80, que tem precisamente por objecto assegurar a cobrança de um imposto especial mínimo sobre o consumo das cigarrilhas. Também a recorrente no processo principal e a Comissão não exigem que o tribunal nacional siga esta via.

77. Entendem, em contrapartida, que o tribunal nacional deve calcular a tributação deixando pura e simplesmente de lado o «mínimo de cobrança».

78. Referem-se, a este propósito, ao acórdão Fantask e o., já referido. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que «um direito, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital nominal subscrito, não pode, *pela sua própria natureza*[23], constituir um direito com carácter remuneratório na acepção da directiva [69/335]». O Tribunal de Justiça tirou daí a conclusão de que os impostos cobrados deviam ser reembolsados na medida em que não correspondiam aos custos efectivos de registo, mesmo calculados de forma fixa na base de uma média.

23 — Sublinhado nosso.

79. Ora, no caso que nos ocupa, a situação é inteiramente diferente, pois o elemento específico em litígio não é, pela sua própria natureza, incompatível com a disposição comunitária em causa, pois é expressamente permitido quando é aplicado isolada ou cumulativamente com um elemento *ad valorem*.

80. Finalmente, entendemos dever afastar a tese da Brinkmann e da Comissão por uma outra razão, essencial em nossa opinião. Essa tese procede, com efeito, de um raciocínio que pretende deduzir automaticamente da existência da obrigação de os Estados-Membros escolherem uma das três formas de tributação retidas pela Directiva 92/80 — acerca da qual o exame da primeira questão nos permitiu verificar que ela existe realmente — a existência para os particulares de um direito a serem tributados apenas segundo uma das três fórmulas.

81. Mas, estabelecendo assim uma correlação absoluta entre uma obrigação e um direito, esta tese despreza completamente, e sem razão, em nossa opinião, que, para que possa existir um verdadeiro direito, isto é, susceptível de ser invocado perante o tribunal, é indispensável que o tribunal perante o qual o referido direito é reivindicado possa fazer-lhe produzir consequências concretas.

82. Tratando-se de um direito que a Brinkmann teria de ser tributada segundo uma das fórmulas retidas pela Directiva 92/80, dificilmente se descortina como o tribunal nacional o poderia concretizar sem decidir qual é a fórmula a aplicar.

83. Essa decisão, por princípio, escapa-lhe, pois que a Directiva 92/80 deixou o legislador nacional inteiramente livre para operar uma escolha. A isto, seria vão querer opor que o tribunal estaria em condições de identificar, entre as três possíveis, a fórmula que o legislador nacional entendeu reter, pois este último não reteve, sem razão, nenhuma delas e seria ousado, em nossa opinião, pretender poder identificar, com o grau de certeza a que deve chegar um tribunal para poder decidir o litígio que lhe é submetido, aquela com a qual o modo de tributação criado pela TabStG teria mais afinidades.

84. Assim, por falta de o tribunal poder identificar qual é a contrapartida, ao nível dos particulares, da obrigação de o Estado-Membro de escolher uma das três fórmulas de tributação autorizadas, não poderá, em nossa opinião, ter havido criação pelo legislador comunitário de um direito a favor dos particulares.

85. A tese da Comissão e da Brinkmann consistente em sustentar que o tribunal nacional deveria calcular a imposição deixando pura e simplesmente de lado o mínimo de cobrança para aplicar apenas o imposto *ad valorem* choca portanto com as objecções que acabamos de apresentar. Supõe, com efeito, que o tribunal nacional possa, sem sair dos limites da sua competência, decidir que foi a fórmula do direito

ad valorem que o legislador nacional reteve, aplicando-a, no entanto, incorrectamente, pois fê-la acompanhar de um mínimo de cobrança.

86. Ora, mesmo que não nos caiba certamente julgar antecipadamente da extensão da competência reconhecida ao tribunal nacional, tal parece-nos altamente problemático, desde que se tome com conta, por um lado, o facto de o sistema adoptado pelo legislador alemão ter por efeito muito concretamente que a 90% das cigarrilhas se aplique não o direito *ad valorem*, mas o mínimo de cobrança de imposto de 3,1 Pf por unidade, o que o legislador não pôde ignorar no momento em que adoptou as disposições contestadas, e, por outro, o facto de a reforma da legislação alemã surgida em 1998 ter consagrado a escolha da fórmula do imposto especial misto sobre o consumo.

87. A Comissão alega ainda, para o caso de o Tribunal de Justiça não reconhecer efeito directo ao artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80, que a «parte não conforme» do § 4, n.° 1, ponto 2, da TabStG deveria ser afastada pelo tribunal nacional na base do dever de interpretação conforme consagrado nomeadamente pelos acórdãos Habermann-Beltermann, Faccini Dori e Spano e o., já referidos.

88. No acórdão Faccini Dori, entre outros, o Tribunal de Justiça declarou que, ao aplicar o seu direito nacional, o tribunal deve interpretá-lo «na medida do possível à luz do texto e da *finalidade*[24] da directiva, para atingir o *resultado*[25] por ela prosseguido e cumprir desta forma o artigo 189.°, terceiro parágrafo, do Tratado».

89. No entanto, nós já demonstrámos acima que a *finalidade* da Directiva 92/80 é evitar distorções de concorrência susceptíveis de resultar de uma tributação demasiado baixa das cigarrilhas em alguns Estados-Membros, e que o *resultado visado* é o respeito de um limite mínimo de cobrança e não de um limite máximo.

90. Não poderá também sustentar-se que uma finalidade acessória da Directiva 92/80 seria proibir a aplicação da técnica fiscal do «mínimo de cobrança». Na altura da alteração da Directiva 92/80, o legislador comunitário, com efeito, declarou que «nada obsta» à aplicação, pelos Estados-Membros, desta técnica. Esta é, portanto, conforme ao sistema ou, pelo menos, compatível com ele.

91. Há, portanto, que responder à segunda questão submetida pelo Finanzgericht Düsseldorf que o artigo 3.°, n.° 1, da Directiva

24 — Sublinhado nosso.
25 — Sublinhado nosso.

92/80 não constitui uma disposição suficientemente precisa para que possa ser invocada perante um órgão jurisdicional nacional por um particular e obrigar um tribunal nacional a não aplicar um imposto mínimo específico, previsto pela sua legislação nacional, combinado com um imposto *ad valorem*.

Conclusão

92. Propomos, por conseguinte, que se responda às questões prejudiciais submetidas pelo Finanzgericht Düsseldorf como se segue:

«1) O artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros, na sua redacção em vigor até 31 de Dezembro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que não permite a cobrança sobre os charutos ou cigarrilhas de um imposto mínimo específico combinado com um imposto *ad valorem*.

2) O artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 não constitui uma disposição suficientemente precisa para que possa ser invocada perante um órgão jurisdicional nacional por um particular e obrigar um tribunal nacional a não aplicar um imposto mínimo específico, previsto pela sua legislação nacional, combinado com um imposto *ad valorem*.»