ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
2 de Abril de 1998 *

No processo C-213/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Uudenmaan lääninoikeus (Finlândia), destinado a obter, num procedimento iniciado por

Outokumpu Oy,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 9.°, 12.° e 95.° do Tratado CE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, C. Gulmann, H. Ragnemalm e R. Schintgen (relator), presidentes de secção, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de Outokumpu Oy, por Arto Kukkonen, advogado em Helsínquia,

* Língua do processo: finlandês.

— em representação do Governo finlandês, por Holger Rotkirch, embaixador, chefe do Serviço dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Jean-Marc Belorgey, encarregado de missão na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Allan Rosas, consultor jurídico principal, e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Outokumpu Oy, do Governo finlandês e da Comissão, na audiência de 24 de Junho de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Novembro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 30 de Maio de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de Junho seguinte, o Uudenmaan lääninoikeus submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 9.°, 12.° e 95.° do mesmo Tratado.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um procedimento iniciado por Outokumpu Oy (a seguir «Outokumpu»), sociedade-mãe do grupo finlandês

Outokumpu, contra a decisão da piiritullikamari (alfândega regional) de Helsínquia pela qual esta tributou as importações de electricidade proveniente da Suécia efectuadas pela Outokumpu durante o mês de Setembro de 1995.

3 Na Finlândia, o artigo 1.° da Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (Lei n.° 1473/94, de 29 de Dezembro de 1994, relativa à criação de um imposto especial sobre o consumo de determinadas fontes de energia) prevê que a hulha, a turfa utilizada como combustível, o gás natural, a electricidade e o *tall-oil* (resina líquida) estão sujeitos, em benefício do Estado, a um imposto de base e a um adicional. Nos termos do artigo 2.°, n.° 4, da Lei n.° 1473/94, por «corrente eléctrica» entende-se a energia eléctrica classificada na posição 2716 da pauta aduaneira.

4 Por força do artigo 3.°, o serviço alfandegário está encarregado da cobrança e controlo dos impostos aplicáveis aos produtos abrangidos pela Lei n.° 1473/94.

5 Nos termos do artigo 4.° da Lei n.° 1473/94, a imposição deve ser liquidada em conformidade com a tabela de tributação seguinte, anexo a esta lei (p = penni = 0,01 FIM):

Produto	*Grupo*	*Imposto debase*	*Imposto adicional*
Hulha, aglomerados de hulha, combustíveis sólidos preparados a partir da hulha, lignite	1	—	116,1 FIM/tonelada
Turfa	2	—	3,5 FIM/MWh
Gás natural, combustíveis gasosos	3	—	11,2 p/nm^3 *
Energia eléctrica			
— de origem nuclear	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— de origem hidráulica	5	—	0,4 p/kWh
— importada	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Tall-oil	7	18,55 p/kg	—

* Durante o período de 1.1.1995 a 31.12.1997, a taxa do imposto sobre o gás natural foi reduzida a metade.

6 Por força do artigo 14.°, primeiro parágrafo, da Lei n.° 1473/94, o imposto sobre electricidade é devido por quem:

1) produza na Finlândia energia eléctrica de origem nuclear ou hidráulica;

2) se abasteça na Comunidade ou em países terceiros de electricidade no âmbito da sua actividade económica.

7 O imposto não se aplica, no entanto, à energia eléctrica produzida por geradores de potência inferior a 2 MW (artigo 14.°, segundo parágrafo, da Lei n.° 1473/94).

8 Estão igualmente isentas do imposto:

— a turfa combustível utilizada para produção de electricidade, se a produção não ultrapassar as 25 000 MWh por ano (artigo 7.°);

— a electricidade de origem nuclear ou hidráulica produzida na Finlândia que o próprio produtor exporta para fora da Comunidade ou fornece com vista a ser consumida noutro local da Comunidade que não a Finlândia (artigo 16.°).

9 Por último, resulta dos autos que a electricidade produzida a partir de determinados resíduos industriais fica fora do âmbito de aplicação da Lei n.° 1473/94.

10 Em conformidade com o artigo 17.° da Lei n.° 1473/94, quem tenha de pagar imposto nos termos do artigo 14.°, primeiro parágrafo, n.° 2, está obrigado a cumprir as formalidades definidas pela lei geral sobre a tributação dos produtos (Lei n.° 1469/94).

11 Resulta da proposta de lei apresentada ao Parlamento finlandês que a tributação da hulha, da electricidade, do gás natural, da turfa combustível e da turfa prensada bem como do *tall-oil* (resina líquida) em bruto se justifica por razões ecológicas. Por outro lado, a taxa única de tributação sobre a electricidade importada foi calculada de modo a corresponder à taxa média do imposto que incide sobre a electricidade produzida na Finlândia, sem que no entanto tenha sido tida em consideração a redução do imposto que incide sobre a turfa e o gás natural.

12 A Lei n.° 1473/94 entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995.

13 Desde 1 de Novembro de 1995 que a Outokumpu importa electricidade proveniente da Suécia nos termos de um contrato que celebrou com a sociedade sueca Vattenfall AB.

14 A título experimental, os primeiros fornecimentos tiveram lugar entre 18 de Setembro e 9 de Outubro de 1995. Para este fornecimento experimental, a Outokumpu apresentou, em 17 de Outubro de 1995, uma declaração fiscal relativa ao mês de Setembro de 1995 à alfândega regional. Em documento junto à declaração, a Outokumpu afirmava considerar que a cobrança do imposto sobre a electricidade que incide sobre essas importações era contrária aos artigos 12.° e 13.° do Tratado CE, de forma que esse imposto não era devido.

15 Em 23 de Outubro de 1995, a alfândega regional decidiu que, por força do artigo 4.° da Lei n.° 1473/94, a Outokumpu era devedora de um imposto sobre a electricidade de 1,3 p/kWh + 0, 9 p/kWh, de acordo com a tabela de imposto relativo à electricidade importada.

16 A Outokumpu recorreu da decisão para o tribunal de reenvio pedindo a anulação da decisão da alfândega regional de Helsínquia com o fundamento de que o imposto sobre os produtos aplicável à electricidade importada constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelos artigos 9.° e 12.° do Tratado. A título subsidiário, a Outokumpu alega que tal imposto é discriminatório na acepção do artigo 95.° do Tratado e pediu que fosse reduzido ao nível mais baixo de tributação da electricidade produzida na Finlândia, ou seja, 0 p/kWh, isto é, a taxa aplicável à electricidade isenta ou à que está fora do âmbito de aplicação da Lei n.° 1473/94.

17 Entendendo que a solução do litígio que lhe foi submetido dependia da interpretação dos artigos 9.°, 12.° e 95.° do Tratado, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«Nos termos da legislação finlandesa sobre a tributação da energia, um imposto especial sobre o consumo de corrente eléctrica incide sobre a produção interna de energia eléctrica, cujo montante depende da forma de produção da electricidade. Sobre a corrente de origem nuclear incide um imposto especial sobre o consumo que abrange um imposto de base a uma taxa de 0,015 FIM/kWh e um adicional a uma taxa de 0,009 FIM/kWh. Sobre a corrente de origem hidráulica incide apenas um adicional a uma taxa de 0,004 FIM/kWh. Sobre a corrente eléctrica produzida por outros meios, como por exemplo, a partir da hulha, incide um imposto especial sobre o consumo calculado com base na quantidade de matéria-prima utilizada. Sobre a corrente eléctrica produzida por outros meios, por exemplo, por geradores com uma potência inferior a 2 MW, não incide nenhum imposto especial sobre o consumo. Sobre a corrente importada, independentemente da forma de produção desta, incide um imposto especial sobre o consumo, que abrange um imposto de base a uma taxa de 0,013 FIM/kWh e um adicional a uma taxa de 0,009 FIM/kWh. Assim, o imposto especial sobre o consumo de corrente eléctrica é calculado, no que diz respeito à corrente importada, numa base diferente da utilizada em relação à corrente produzida internamente. Como foi referido nos trabalhos preparatórios da lei, o imposto especial sobre o consumo, que é calculado em ligação com o modo de produção da electricidade, justifica-se por razões de política do ambiente. Porém, a taxa do imposto aplicável à corrente eléctrica importada não é definida em função do seu modo de produção. A taxa do imposto sobre a corrente importada é superior à taxa de imposto mais baixa, mas inferior à taxa mais elevada incidente sobre a corrente eléctrica produzida no país. O imposto especial sobre o consumo de corrente importada é da responsabilidade do importador, enquanto o imposto sobre a corrente produzida no país recai sobre o produtor da corrente eléctrica.

1) O imposto especial sobre o consumo de corrente eléctrica que incide sobre a corrente importada nos termos acima descritos deve considerar-se um encargo de efeito equivalente a um direito de importação, na acepção dos artigos 9.° e 12.° do Tratado que institui a Comunidade Europeia?

2) Se o imposto em causa não constitui um encargo de efeito equivalente a um direito de importação, deve considerar-se que cria uma discriminação em prejuízo das mercadorias de outros Estados-Membros, na acepção do artigo 95.° do Tratado que institui a Comunidade Europeia?»

18 Com estas questões, que há que examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional nacional interroga o Tribunal de Justiça sobre a qualificação, à luz dos artigos 9.°, 12.° e 95.° do Tratado, e, eventualmente, sobre a compatibilidade com essas disposições, de um imposto sobre os produtos que incide sobre a electricidade de origem nacional com taxas variáveis em função do seu modo de produção, quando tributa a electricidade importada com uma taxa única superior à taxa mais baixa, mas inferior à taxa mais elevada aplicável à electricidade de origem nacional.

19 Relativamente à qualificação, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante (v., designadamente, acórdão de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Colect., p. I-4085, n.° 19), as disposições relativas aos encargos de efeito equivalente e as relativas às imposições internas discriminatórias não são aplicáveis cumulativamente, de forma que uma mesma imposição não pode, no sistema do Tratado, ser incluída simultaneamente nestas duas categorias.

20 Resulta também de jurisprudência constante (v., designadamente, acórdão Haahr Petroleum, já referido, n.° 20) que qualquer encargo pecuniário unilateralmente imposto, sejam quais forem as suas denominação e técnica, e que onere as mercadorias pelo facto de passarem a fronteira, quando não seja um direito aduaneiro propriamente dito, constitui um encargo de efeito equivalente, na acepção dos artigos 9.°, 12.°, 13.° e 16.° do Tratado CEE. Semelhante encargo escapa, todavia, a essa qualificação se fizer parte de um sistema geral de imposições internas que incida sistematicamente sobre categorias de produtos segundo critérios objectivos aplicados independentemente da origem dos produtos, caso em que se inclui no âmbito de aplicação do artigo 95.° do Tratado.

21 A este respeito, deve constatar-se, em primeiro lugar, que uma taxa, como a que está em causa no processo principal, faz parte de um sistema geral de imposições que atinge não apenas a energia eléctrica como tal mas igualmente diversas fontes de energia primária, como produtos hulhíferos, a turfa combustível, o gás natural e o *tall-oil* (resina líquida).

22 Importa salientar, em segundo lugar, que tanto a electricidade importada como a electricidade de origem nacional relevam do mesmo regime fiscal e que a imposição é cobrada pela mesma autoridade, independentemente da origem da electricidade, bem como de acordo com procedimentos que se regem pela legislação geral relativa à tributação dos produtos.

23 Importa sublinhar, em terceiro lugar, que, com excepção da electricidade de origem nacional produzida por geradores de potência inferior a 2 MW ou da produzida, em quantidades reduzidas, a partir da turfa combustível, esta imposição incide sobre a electricidade, independentemente da sua origem nacional ou importada. Nestas condições, o facto de, relativamente à electricidade importada, o imposto ser devido pelo importador e cobrado na importação não basta para concluir que incide sobre a mercadoria em virtude de esta passar a fronteira.

24 Todavia, a Outokumpu salienta que, por força da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 31 de Maio de 1979, Denkavit Loire, 132/78, Recueil, p. 1923, n.° 8), para se incluir num sistema geral de imposições internas, o encargo a que estão sujeitos produtos importados deve incidir sobre os produtos nacionais e os produtos importados no mesmo estádio de comercialização e o facto gerador deve ser idêntico para as duas categorias de produtos.

25 A este respeito, importa precisar que, num caso como o do processo principal, nenhuma diferença pode resultar do facto de a electricidade importada ser tributada no momento da importação e a electricidade de origem nacional no momento da produção, porque, tendo em conta as características da electricidade, estes dois momentos correspondem ao mesmo estádio de comercialização, que é o da chegada da electricidade à rede de distribuição nacional (v., neste sentido, acórdão de 11 de Junho de 1992, Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez Nutrition animale, C-149/91 e C-150/91, Colect., p. I-3899, n.° 18).

26 A Outokumpu alega igualmente que o imposto em litígio no processo principal não incide sobre os produtos importados e os produtos nacionais de acordo com

os mesmos critérios nem independentemente da sua origem. Sublinha que a electricidade de origem nacional está sujeita a um imposto com taxas diferentes consoante a sua origem é nuclear ou hidráulica, ou só é tributada ao nível das matérias-primas ou mesmo exonerada, enquanto a electricidade importada é tributada exclusivamente como produto final, a uma taxa única, independentemente do seu modo de produção. As bases de imposição, bem como as taxas do imposto, seriam assim diferentes consoante se tratasse de electricidade de origem nacional ou importada.

27 Importa recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que uma imposição que se apresenta como um imposto interno só deve ser considerada um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro quando as modalidades da imposição são tais que, na realidade, o encargo incide unicamente sobre os produtos importados com exclusão dos produtos nacionais (acórdão de 28 de Janeiro de 1981, Kortmann, 32/80, Recueil, p. 251, n.° 18). Ora, tal como resulta do n.° 23 do presente acórdão, não é esse o caso do imposto em litígio no processo principal.

28 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de a origem das mercadorias ser determinante para o montante do imposto a cobrar não a retira do âmbito de aplicação do artigo 95.° do Tratado (acórdão Haahr Petroleum, já referido, n.° 25).

29 Por conseguinte, é de concluir que um imposto sobre os produtos, como o que está em questão no processo principal, constitui uma imposição interna na acepção do artigo 95.° do Tratado e não um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro na acepção dos artigos 9.° e 12.°

30 No que concerne à compatibilidade de tal imposto com o artigo 95.° do Tratado, importa recordar, em primeiro lugar, que, por força de uma jurisprudência constante, o direito comunitário, no estado actual da sua evolução, não limita a liberdade de cada Estado-Membro de estabelecer um sistema de tributação diferenciado para certos produtos, ainda que similares na acepção do artigo 95.°, primeiro parágrafo, do Tratado, em função de critérios objectivos, como sejam a natureza das matérias-primas utilizadas ou os processos de produção aplicados. Contudo, tais

diferenciações só são compatíveis com o direito comunitário se prosseguirem objectivos compatíveis, também eles, com as exigências do Tratado e do direito derivado e se as suas modalidades forem de molde a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, das importações provenientes dos outros Estados-Membros, ou de protecção em favor de produções nacionais concorrentes.

31 O artigo 95.° do Tratado não se opõe, por conseguinte, a que a taxa de um imposto interno que incide sobre a electricidade varie consoante o seu modo de produção e as matérias-primas utilizadas para o efeito, na medida em que essa diferenciação assenta, tal como resulta da própria redacção das questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional nacional, em considerações ambientais.

32 Com efeito, tal como o Tribunal de Justiça lembrou no acórdão de 20 de Setembro de 1988, Comissão/Dinamarca (302/86, Colect., p. 4607, n.° 8), a protecção do ambiente constitui um dos objectivos essenciais da Comunidade. Por outro lado, após a entrada em vigor do Tratado da União Europeia, a Comunidade tem designadamente por missão promover um crescimento sustentável e não inflaccionista que respeite o ambiente (artigo 2.° do Tratado CE) e a sua acção implica uma política no domínio do ambiente [artigo 3.°, alínea k), do Tratado CE].

33 Além disso, como o advogado-geral salientou no n.° 58 das suas conclusões, a compatibilidade, designadamente, dos métodos de produção da energia eléctrica com o ambiente constitui um objectivo importante da política energética da Comunidade.

34 Todavia, no que se refere à questão de saber se uma diferenciação, como a que caracteriza o sistema de tributação em causa no processo principal, é compatível com o princípio da não discriminação do artigo 95.° do Tratado, importa recordar que é de jurisprudência constante existir violação desta disposição sempre que a imposição que incide sobre o produto importado e a que incide sobre o produto nacional similar sejam calculadas de forma diferente e segundo modalidades dife-

rentes, que conduzam, ainda que apenas em certos casos, a uma tributação superior do produto importado (v., designadamente, acórdão de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo, C-152/89, Colect., p. I-3141, n.° 20).

35 Ora, tal é o caso desde que, num sistema de tributação diferenciada como o em causa no processo principal, sobre a electricidade importada, que é distribuída através da rede nacional, incida, independentemente do seu modo de produção, uma taxa única superior à taxa mais baixa que incide sobre a electricidade de origem nacional distribuída através da rede nacional.

36 A circunstância de a electricidade nacional ser, em determinados casos, mais pesadamente tributada do que a electricidade importada não tem qualquer relevância neste contexto, uma vez que, para verificar se o sistema em questão é compatível com o artigo 95.° do Tratado, importa comparar a carga fiscal que incide sobre a electricidade importada com a carga fiscal mais reduzida que atinge a electricidade de origem nacional (v., neste sentido, acórdão Comissão/Luxemburgo, já referido, n.ºs 21 e 22).

37 O Governo finlandês objecta que, em razão das características da electricidade, de que era impossível determinar a origem e, portanto, o modo de produção, uma vez chegada à rede de distribuição, as taxas diferenciadas aplicadas à electricidade de origem nacional não podem ser aplicadas à electricidade importada. Alega que, nessas condições, a aplicação de uma taxa única, calculada de modo a corresponder à taxa média que incide sobre a electricidade de origem nacional, constitui o único modo lógico de tratar equitativamente a electricidade importada.

38 A este propósito, importa recordar que o Tribunal de Justiça teve já a oportunidade de sublinhar que dificuldades de ordem prática não podem justificar a aplicação de imposições fiscais internas discriminatórias em relação a produtos originários de outros Estados-Membros (v., designadamente, acórdão de 23 de Outubro de 1997, Comissão/Grécia, C-375/95, Colect., p. I-5981, n.° 47).

39 Embora seja verdade que, atentas as características da electricidade, pode tornar-se extremamente difícil determinar com exactidão o modo de produção da electricidade importada e, portanto, as fontes de energia primárias utilizadas para a sua produção, importa no entanto salientar que a legislação finlandesa em causa no processo principal nem sequer prevê a possibilidade de o importador provar que a electricidade que importa foi produzida segundo um modo de produção determinado, para beneficiar da taxa aplicável à electricidade de origem nacional produzida de acordo com o mesmo modo de produção.

40 Importa recordar, além disso, que o Tribunal já declarou que, embora, em princípio, o artigo 95.° do Tratado não obrigue os Estados-Membros a suprimir as diferenças 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 (acórdão de 8 de Janeiro de 1980, Comissão/Itália, 21/79, Recueil, p. 1, n.° 16).

41 Atentas as considerações que precedem, há que responder que o artigo 95.°, primeiro parágrafo, do 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.

Quanto às despesas

42 As despesas efectuadas pelos Governos finlandês e francês, e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questão submetidas pelo Uudenmaan lääninoikeus, por despacho de 30 de Maio de 1996, declara:

O artigo 95.°, primeiro parágrafo, do Tratado CE opõe-se 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.

Rodríguez Iglesias Gulmann Ragnemalm Schintgen

Mancini Moitinho de Almeida Kapteyn Murray

Edward Puissochet Hirsch Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Abril de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias