ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

15 de Junho de 2000 *

No processo C-365/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Finanzgericht Düsseldorf, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

e

Haupzollamt Bielefeld,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação 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),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (relator) e F. Macken, juízes,

advogado-geral: J. Mischo,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Brinkmann Tabakfabriken GmbH, por A. Böhlke, advogado em Francoforte do Meno,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico, e A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Brinkmann Tabakfabriken GmbH e da Comissão na audiência de 11 de Novembro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Dezembro de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 5 de Outubro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de Outubro de 1998, o Finanzgericht Düsseldorf submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial sobre a interpretação 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, a seguir «directiva»).

2 Essa questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Brinkmann Tabakfabriken GmbH (a seguir «Brinkmann») ao Hauptzollamt Bielefeld (serviço de alfândega principal de Bielefeld, a seguir «Hauptzollamt») quanto à recusa deste em determinar o imposto sobre os tabacos, calculado com fundamento no artigo 4.°, n.° 1, ponto 2, da Tabaksteuergesetz (lei relativa aos impostos sobre os tabacos, *BGBl.* 1992 I, p. 2150), na sua versão em vigor de 1 de Janeiro de 1993 a 31 de Maio de 1998 (a seguir «TabStG»), sem aplicar a imposição mínima prevista por essa disposição, em consideração do artigo 3.°, n.° 1, da directiva.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 A directiva, que foi adoptada com fundamento no artigo 99.° do Tratado CE (actual artigo 93.° CE), fixa os impostos especiais mínimos gerais sobre o consumo em relação aos tabacos manufacturados que não sejam cigarros.

4 Nos termos do quinto considerando da directiva, «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».

5 O artigo 1.° da directiva dispõe:

«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;

b) Tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar;

c) Outros tabacos de fumar.»

6 Segundo o artigo 3.° da directiva:

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

— tabacos de fumar de corte fino destinados a cigarros de enrolar: 30% dos preços de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 20 ecus por quilograma,

— outros tabacos de fumar: 20% dos preços de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 15 ecus por quilograma.

2. 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.

3....»

7 O artigo 6.°, n.° 1, da directiva prevê que «Os Estados-Membros porão em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas para dar cumprimento à presente directiva, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 1992.»

A regulamentação nacional

8 O § 4, n.° 1, segundo parágrafo, da TabStG tem a seguinte redacção:

«O imposto ascende:

...

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.

...»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A Brinkmann, que explora uma fábrica de tabaco, produz, entre outras coisas, cigarrilhas de tipo «Steckzigarillos» (cigarrilhas semiacabadas). Em relação ao fabrico destas, apresentou regularmente, em 1996 e 1997, declarações fiscais em que procedia ela própria ao cálculo do imposto sobre os tabacos.

10 Fez sempre acompanhar essa declarações fiscais de reclamações pedindo que o Hauptzollamt determinasse o imposto sobre os tabacos, calculado com funda-

mento no § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG, sem aplicar a imposição mínima de 3,1 Pf (0,031 DM), e isto em consideração do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da directiva.

11 Tendo o Hauptzollamt indeferido as suas reclamações, a Brinkmann interpôs recurso para o Finanzgericht.

12 Tanto no quadro do processo pré-contencioso como perante o Finanzgericht, a Brinkmann sustentou que o § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG transpunha de forma incorrecta a directiva, já que esta não previa imposição mínima como elemento de tributação suplementar. Além disso, sendo o artigo 3.º da directiva incondicional, quanto ao seu conteúdo, e estando também redigido de forma suficientemente precisa, produz efeito directo. Por isso, o Hauptzollamt devia proceder à liquidação do imposto sobre os tabacos em relação às cigarrilhas, em aplicação do disposto no artigo 3.º, n.º 1, da directiva, sem fixar imposto mínimo.

13 Em contrapartida, o Hauptzollamt alegou que, mesmo que seja exacto que a directiva não prevê taxa nacional mínima de tributação para os charutos e as cigarrilhas, não decorre necessariamente daí que o legislador nacional tenha transposto a directiva de forma incorrecta. Se é verdade, segundo o Hauptzollamt, que a tabela fiscal fixada pelo § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG não está em inteira conformidade com a estrutura da directiva, ela não tem qualquer incidência significativa para os sujeitos passivos dos impostos sobre os tabacos (a seguir «sujeitos passivos»). O conteúdo da directiva deixa a cada Estado-Membro uma certa margem de manobra para regular questões individuais, e o § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG inscreve-se nesse quadro.

14 O Hauptzollamt sustentou, por outro lado, que, em virtude das diversas soluções alternativas de tributação dos tabacos manufacturados — que não os cigarros — previstas pela directiva, esta não produz efeito directo.

15 O Finanzgericht entende, em primeiro lugar, que o § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG não transpõe de forma incorrecta a directiva. Segundo ele, em geral, só poderá haver transposição incorrecta quando a legislação nacional for, no plano do direito material, contrária à directiva, o que se traduziria, para os interessados, em inconvenientes consideráveis. Ora, isso não acontece no caso em apreço.

16 Por outro lado, a fórmula de tributação «5% do preço de venda ao público e no mínimo... 3,1 Pf por unidade» poderia ser igualmente expressa da forma seguinte: «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; quando o preço for superior, o imposto será de 5% do preço de venda ao público». Daí resulta, segundo esta leitura da disposição nacional em causa, que o imposto *ad valorem* e o imposto específico não são objecto de aplicação cumulativa mas alternativa.

17 Além disso, a formulação do § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG exprime simplesmente a ponderação para efeitos fiscais, pois que, na Alemanha, perto de 90% dos charutos e cigarrilhas estão sujeitos à taxa fiscal específica de 3,1 Pf. Daí resulta que a tributação dos charutos e das cigarrilhas é, na realidade, quase exclusivamente uma tributação por unidade.

18 O Finanzgericht salienta em seguida que, de qualquer forma, a República Federal da Alemanha, entretanto, pôs termo ao incumprimento formal da directiva adoptando, em 26 de Maio de 1998, a Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (segunda lei de alteração das leis relativas aos impostos específicos sobre o consumo, *BGBl.* 1998 I, p. 1121). Segundo esta lei, a partir de 1 de Junho de 1998, o § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG, na sua nova versão, fixa a tabela fiscal dos charutos e cigarrilhas em 2,6 Pf por unidade e em 1% do preço de venda ao público.

19 Finalmente, o Finanzgericht entende que a directiva não tem efeito directo, na medida em que o seu artigo 3.°, n.° 1, prevê várias possibilidades de tributação dos charutos e das cigarrilhas.

20 Considerando, no entanto, que subsistem dúvidas quanto à transposição correcta da directiva, o Finanzgericht Düsseldorf decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«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?»

Quanto à questão prejudicial

21 A questão submetida deve ser compreendida como comportando duas partes, a primeira das quais incide sobre a interpretação do artigo 3.°, n.° 1, da directiva e a segunda sobre o eventual reconhecimento de efeito directo a essa disposição.

Quanto à primeira parte da questão prejudicial

22 Pela primeira parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio visa saber se o artigo 3.°, n.° 1, da directiva se opõe à cobrança sobre os charutos ou cigarrilhas de um imposto calculado *ad valorem* sem poder ser inferior a um montante mínimo, tal como é previsto no § 4, n.° 1, segundo parágrafo, da TabStG.

23 Há que recordar, a título preliminar, que o artigo 3.°, n.° 1, da directiva prevê três fórmulas de tributação, ou seja, uma fórmula *ad valorem*, uma fórmula específica, por quantidade, e uma fórmula mista, integrando um elemento *ad valorem* e um elemento específico.

24 Não pertencendo um imposto tal como o previsto no § 4, n.° 1, segundo parágrafo, da TabStG, manifestamente, às duas primeiras categorias, deve examinar-se se pode ser considerado como um imposto especial misto sobre o consumo na acepção da directiva.

25 A esse propósito, é forçoso reconhecer que, tal como resulta da redacção do artigo 3.°, n.° 1, da directiva, o imposto especial misto sobre o consumo previsto

por essa disposição implica a aplicação cumulativa de um elemento *ad valorem* e de um elemento específico, de forma que a soma destes dois elementos constitui o montante do imposto especial sobre o consumo.

26 Ora, tal como o órgão jurisdicional de reenvio salientou justamente, um imposto que, tal como o previsto no § 4, n.º 1, segundo parágrafo, da TabStG, é calculado *ad valorem* sem poder ser inferior a um montante mínimo, redunda em aplicar um direito específico em relação aos produtos que não ultrapassem um certo preço e um direito *ad valorem* em relação aos produtos que ultrapassam esse preço. Nesta fórmula, as duas formas de tributação são aplicadas não cumulativamente, mas alternativamente em função de um limiar de preço.

27 Por conseguinte, uma técnica como a escolhida pelo legislador alemão distingue-se claramente de um imposto especial misto sobre o consumo previsto no artigo 3.º, n.º 1, da directiva e constitui, por isso, uma fórmula de tributação não prevista por este.

28 Deve acrescentar-se que a circunstância de a fórmula de tributação escolhida pelo legislador alemão não acarretar inconvenientes consideráveis para os sujeitos passivos, como sublinha o órgão jurisdicional nacional, não tem qualquer incidência sobre a interpretação do artigo 3.º, n.º 1, da directiva feita nos n.ºs 25 a 27 do presente acórdão.

29 Nestas condições, deve responder-se à primeira parte da questão prejudicial que o artigo 3.º, n.º 1, da directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe à cobrança sobre os charutos ou cigarrilhas de um imposto calculado *ad valorem*, que não pode ser inferior a um montante mínimo.

Quanto à segunda parte da questão prejudicial

30 Pela segunda parte da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 3.°, n.° 1, da directiva confere ao sujeito passivo o direito de o invocar perante um órgão jurisdicional nacional com vista a afastar a aplicação, em relação a ele, apenas do elemento da fórmula pela qual foi tributado que considera contrário à directiva, tal como o direito mínimo específico aplicado na Alemanha aos charutos e cigarrilhas, e, portanto, o direito a ser tributado em conformidade com a directiva.

31 A esse propósito, há que reconhecer, em primeiro lugar, que o artigo 3.°, n.° 1, da directiva concede aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação, permitindo-lhes a escolha entre três fórmulas diferentes de tributação.

32 Deve salientar-se, em segundo lugar, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, seria incompatível com o efeito vinculativo que o artigo 189.° do Tratado CE (actual artigo 249.°) reconhece à directiva excluir, em princípio, que a obrigação que ela impõe possa ser invocada pelas pessoas interessadas. Especialmente nos casos em que as autoridades comunitárias tenham, por meio de directiva, obrigado os Estados-Membros a adoptar determinado comportamento, o efeito útil desse acto seria enfraquecido se os particulares fossem impedidos de a invocar em juízo e os órgãos jurisdicionais nacionais impedidos de a tomar em consideração como elemento do direito comunitário para verificar se, no exercício da faculdade que lhe é reservada quanto à forma e aos meios para a aplicação da directiva, o legislador nacional permaneceu dentro dos limites da margem de apreciação traçada pela directiva (v. acórdãos de 1 de Fevereiro de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, p. 113, n.^{os} 22 a 24, Colect., p. 55, e Kraaijeveld e o., C-72/95, Colect., p. I-5403, n.° 56, e de 16 de Setembro de 1999, WWF e o., C-435/97, Colect., p. I-5613, n.° 69).

33 Neste caso, tendo o legislador alemão optado, tal como foi reconhecido no n.° 27 do presente acórdão, por uma fórmula de tributação não prevista pelo artigo 3.°, n.° 1, da directiva, um sujeito passivo pode invocar essa disposição com vista a

afastar a aplicação, em relação a ele, dessa fórmula de tributação que se situa para além da margem de apreciação deixada ao legislador nacional.

34 A este propósito, a Brinkmann e a Comissão entendem que a questão do efeito directo se coloca unicamente em relação à imposição mínima aplicada na Alemanha e que, quanto a isso, o artigo 3.°, n.° 1, da directiva é incondicional e suficientemente preciso, pois que não prevê qualquer imposição mínima no quadro da fórmula de tributação *ad valorem*. Consideram, por isso, que essa disposição confere aos sujeitos passivos o direito de a invocar com vista a afastar a aplicação, em relação a eles, apenas da imposição mínima.

35 Esta tese, na medida em que exige que se isole, na fórmula de tributação escolhida pelo legislador alemão, o elemento atinente à aplicação de um direito específico, não poderá ser acolhida.

36 Com efeito, por um lado, resulta do n.° 27 do presente acórdão que não é o direito mínimo específico tomado em separado mas o conjunto da fórmula de tributação escolhida pelo legislador alemão que se situa para além da margem de apreciação deixada pelo artigo 3.°, n.° 1, da directiva.

37 Por outro lado, considerar que o sujeito passivo pode invocar o artigo 3.°, n.° 1, da directiva com vista a afastar unicamente a aplicação do direito mínimo específico pressuporia, no caso em apreço, que o artigo 3.°, n.° 1, da directiva cria, na esfera do sujeito passivo, o direito a ser tributado segundo a fórmula *ad valorem*.

38 Ora, a fórmula *ad valorem* apenas corresponde a uma das opções previstas pela directiva, e esta não poderá, portanto, ser interpretada no sentido de que impõe ao juiz nacional que se substitua ao legislador nacional, o qual tem competência exclusiva para escolher a fórmula de tributação que considera adequada, no quadro definido no artigo 3.°, n.° 1, da directiva.

39 Segue-se que esta disposição não confere aos sujeitos passivos, num caso como o do processo principal, o direito de a invocar perante um órgão jurisdicional nacional com vista a afastar a aplicação, em relação a eles, somente do direito mínimo específico e, portanto, o direito a que lhes seja cobrado unicamente um imposto *ad valorem*.

40 Todavia, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, a obrigação dos Estados-Membros, decorrente de uma directiva, de alcançar o resultado por ela previsto, bem como o seu dever, por força do artigo 5.° do Tratado CE (actual artigo 10.°), de tomar todas as medidas gerais ou especiais adequadas a assegurar o cumprimento dessa obrigação se impõem a todas as autoridades dos Estados-Membros, incluindo, no âmbito das suas competências, os órgãos jurisdicionais (acórdãos de 10 de Abril de 1984, Von Colson e Kamann (14/83, Recueil, p. 1891, n.° 26,; de 13 de Novembro de 1990, Marleasing, C-106/89, Colect., p. I-4135, n.° 8, e de 14 de Julho de 1994, Faccini Dori, C-91/92, Colect., p. I-3325, n.° 26). Ao aplicar o direito nacional, quer se trate de disposições anteriores ou posteriores à directiva, o órgão jurisdicional nacional chamado a interpretá-lo é obrigado a fazê-lo, em toda a medida do possível, à luz do texto e da finalidade da directiva para atingir o resultado por ela prosseguido e cumprir desta forma o artigo 189.°, terceiro parágrafo, do Tratado (acórdãos Marleasing, já referido, n.° 8; de 16 de Dezembro de 1993, Wagner Miret, C-334/92, Colect., p. I-6911, n.° 20, e Faccini Dori, já referido, n.° 26).

41 Tendo em conta o conjunto das considerações que precedem, há que responder à segunda parte da questão prejudicial que o artigo 3.°, n.° 1, da directiva não confere a um sujeito passivo de um imposto sobre os charutos ou cigarrilhas calculado *ad valorem,* que não pode ser inferior a um montante mínimo, o direito de o invocar perante um órgão jurisdicional nacional com vista a afastar a aplicação, em relação a ele, apenas do elemento da fórmula de tributação relativo à imposição do direito mínimo específico e, portanto, o direito a que lhe seja cobrado unicamente um imposto *ad valorem*.

Todavia, o órgão jurisdicional nacional, quando aplica disposições do direito nacional anteriores ou posteriores a uma directiva, é obrigado a interpretá-las, em toda a medida do possível, à luz do texto e da finalidade da directiva.

Quanto às despesas

42 As despesas efectuadas pela Comissão, que apresentou 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Finanzgericht Düsseldorf, por decisão de 5 de Outubro de 1998, declara:

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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe à cobrança sobre os charutos ou cigarrilhas de um imposto calculado *ad valorem* que não pode ser inferior a um montante mínimo.

2) O artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 92/80 não confere a um sujeito passivo de um imposto sobre charutos ou cigarrilhas calculado *ad valorem*, que não pode ser inferior a um montante mínimo, o direito de o invocar perante um órgão jurisdicional nacional com vista a afastar a aplicação, em relação a ele, apenas do elemento da fórmula de tributação relativo à imposição do direito mínimo específico e, portanto, o direito a que lhe seja cobrado unicamente um imposto *ad valorem*.

Todavia, o órgão jurisdicional nacional, quando aplica disposições do direito nacional anteriores ou posteriores a uma directiva, é obrigado a interpretá-las, em toda a medida do possível, à luz do texto e da finalidade da directiva.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 15 de Junho de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

J. C. Moitinho de Almeida