ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
10 de Junho de 1999 *

No processo C-346/97,

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

Braathens Sverige AB, anteriormente Transwede Airways AB,

e

Riksskatteverket,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12),

* Língua do processo: sueco.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, J. C. Moitinho de Almeida (relator), C. Gulmann, D. A. O. Edward e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Transwede Airways AB, por Pether Römbo, advogado em Gotemburgo,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa e Knut Simonsson, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Braathens Sverige AB, representada por Pether Römbo, Henrik Norinder, advogado em Lund, e Peter Thungren, advogado em Gotemburgo, do Riksskatteverket, representado por Maj-Britt Remstam, Processansvarig, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Knut Simonsson, na audiência de 17 de Setembro de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Novembro de 1998,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 3 de Setembro de 1997, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 6 de Outubro seguinte, o länsrätten i Dalarnas län submeteu ao Tribunal, em aplicação do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Braathens Sverige AB (anteriormente Transwede Airways AB, a seguir «Braathens») à administração fiscal sueca a propósito do pagamento, em relação aos períodos compreendidos entre Janeiro de 1995 e Junho de 1996, de um imposto ecológico nacional que incide sobre a navegação aérea interna de carácter comercial.

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 1.° da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1):

« 1. A presente directiva estabelece o regime dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e outros impostos indirectos que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo desses produtos, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e dos impostos estabelecidos pela Comunidade Europeia.

2. As disposições especiais relativas às taxas e às estruturas dos impostos sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo constam de directivas específicas. »

4 No termos do artigo 3.°, n.os 1 e 2, da mesma directiva:

« 1. A presente directiva é aplicável, a nível comunitário, aos produtos seguintes, tal como definidos nas respectivas directivas:

— óleos minerais,

— álcool e bebidas alcoólicas,

— tabacos manufacturados.

2. Os produtos mencionados no n.° 1 podem ser sujeitos a outras imposições indirectas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em máteria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto. »

5 Segundo o artigo 1.° n.^{os} 1 e 2, da Directiva 92/81, os Estados-Membros aplicam aos óleos minerais um imposto especial de consumo harmonizado de acordo com o disposto nesta directiva e fixam as suas taxas de acordo com a Directiva 92/82/ /CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 19).

6 Quanto aos óleos minerais para os quais não tenha sido fixado um nível de imposto pela Directiva 92/82, o artigo 2.°, n.° 2, da Directiva 92/81 dispõe: «Quando destinados a utilização, colocação à venda ou a serem consumidos como combustível de aquecimento ou como carburante, os óleos minerais... ficam sujeitos ao imposto especial de consumo. A taxa do imposto especial é igual, segundo a utilização, à taxa aplicável ao combustível ou carburante equivalente.»

7 O artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81 prevê:

«1. Para além das disposições gerais da Directiva 92/12/CEE relativas às utilizações isentas de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentam os produtos a seguir referidos do imposto especial de consumo harmonizado nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar a aplicação correcta e simples destas isenções, bem como impedir as fraudes, a evasão fiscal ou as utilizações indevidas:

...

b) Óleos minerais fornecidos para utilização como carburantes na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada.

Para efeitos da presente directiva, por aviação de recreio privada entende-se a utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou colectiva que a pode utilizar através de aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas.

Os Estados-Membros podem limitar o âmbito desta isenção aos fornecimentos de carborreactores (código NC 2710 00 51);

...»

Regulamentação nacional

8 Resulta do despacho de reenvio que, até 1 de Janeiro de 1997, a lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik (lei relativa ao imposto ecológico sobre o tráfego aéreo interno, a seguir «lei de 1988») dispunha que seria pago ao Estado um imposto ecológico calculado sobre o consumo de carburante e as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto no tráfego aéreo interno com finalidade comercial.

9 Em 1995 e 1996, o referido imposto era calculado, em aplicação do artigo 6.°, n.° 1, da lei de 1988, na versão aplicável aos factos do litígio no processo principal, graças aos dados fornecidos pela Luftfartsverk (administração nacional da aeronáutica civil) relativos ao consumo de carburante e à emissão de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto do tipo de avião utilizado num trajecto aéreo médio. Nos termos do artigo 6.°, n.° 2, da lei de 1988, o imposto era cobrado, relativamente a cada voo, à razão de 1 SKR por quilograma de carburante consumido e de 12 SKR por quilograma de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto emitidos. Na falta de dados fiáveis sobre as emissões de

hidrocarbonetos e de monóxido de azoto na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da lei de 1988, o imposto devia ser calculado segundo um método baseado no peso máximo do avião autorizado à descolagem.

10 A lei de 1988 foi revogada pela lag (1996:1407) com efeitos a 1 de Janeiro de 1997. Desde essa data, o combustível para a aviação e o querosene estão isentos de impostos sobre a energia e sobre o dióxido de carbono, em conformidade com a lag (1994:1776) om skatt på energi (lei relativa ao imposto sobre a energia).

Litígio no processo principal

11 O Skattemyndigheten i Kopparbergs län (denominado Skattemyndigheten i Dalarnas län desde 1 de Janeiro de 1997, a seguir «autoridades fiscais») reclamou à Braathens, através de diversos avisos de cobrança, o pagamento do imposto previsto no artigo 6.° da lei de 1988, na sua versão alterada, relativamente aos períodos compreendidos entre Janeiro de 1995 e Junho de 1996. Na sequência de uma reclamação apresentada pela Braathens contra os avisos de cobrança, estes foram confirmados por decisão de 15 de Agosto de 1996 das autoridades fiscais. A Braathens interpôs então um recurso para o länsrätten i Dalarnas län.

12 Por decisão do órgão jurisdicional de reenvio relativamente a certos períodos e das autoridades fiscais em relação a outros períodos, a Braathens obteve a suspensão do pagamento do imposto, com o fundamento de que o desfecho do litígio no processo principal era incerto. Por decisão de 12 de Junho de 1997, o Riksskatteverket (administração fiscal nacional) substituiu o Skattemyndigheten i Dalarnas län no âmbito do processo principal.

Questões prejudiciais

13 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, as partes no processo principal defenderam pontos de vista divergentes sobre as questões de saber se o imposto controvertido se enquadrava no âmbito de aplicação da Directiva 92/81, se esta tinha efeito directo e se seria possível distinguir no referido imposto uma parte conforme ao direito comunitário e uma parte não conforme a este direito. O órgão jurisdicional de reenvio, considerando existirem dúvidas quanto à resposta a dar a estas questões, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

« 1) As medidas tributárias descritas nos autos — adoptadas nos termos da lei (1988:1567) relativa ao imposto ecológico sobre o tráfego aéreo interno — são contrárias à Directiva 92/81/CEE do Conselho (directiva sobre os óleos minerais), em cujo artigo 8.°, n.° 1, alínea b), se estabelece que os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização como carburantes na navegação aérea, com excepção da aviação de recreio privada?

2) No caso de a resposta à questão 1 ser afirmativa, é de considerar que o artigo 8.°, n.° 1, alínea b), da directiva sobre os óleos minerais tem efeito directo, de forma que esta disposição pode ser invocada nos tribunais nacionais por um particular contra uma autoridade do Estado?

3) No caso de a directiva sobre os óleos minerais dever ser aplicada ao caso presente, podem as medidas fiscais em causa ser divididas em duas partes, uma conforme com o direito comunitário e outra não conforme, devido ao facto de o imposto ecológico sueco ser calculado em parte sobre o consumo de carburante e em parte sobre a emissão de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto? »

Quanto às primeira e terceira questões prejudiciais

14 Importa lembrar, em primeiro lugar, que, de acordo com jurisprudência constante, não compete ao Tribunal de Justiça, no quadro do artigo 177.° do Tratado, pronunciar-se sobre a compatibilidade das disposições nacionais com o direito comunitário. Este é todavia competente para fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação baseados no direito comunitário que possam permitir-lhe apreciar esta compatibilidade para o julgamento da causa que lhe é submetida (v., nomeadamente, acórdão de 15 de Julho de 1964, Costa, 6/64, Colect. 1962-1964, p. 549).

15 Nestas circunstâncias, as primeira e terceira questões devem ser entendidas no sentido de que o órgão jurisdicional nacional pergunta, no essencial, se o artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81 se opõe à cobrança de um imposto, como o que onera o tráfego aéreo comercial interno sueco, calculado em função de dados relativos ao consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto num trajecto aéreo médio do tipo de avião utilizado.

16 O Riksskatteverket defende que a imposição em causa no processo principal constitui, na realidade, um imposto destinado a proteger o ambiente que, contrariamente ao que alegam a Braathens e a Comissão, não incide directamente sobre o consumo de carburante, mas sobre as emissões correspondentes à poluição devido ao tráfego aéreo nacional de carácter comercial, provocada pelo dióxido de carbono e pelos hidrocarbonetos, pelo que as Directivas 92/12 e 92/81 são destituídas de pertinência.

17 O Riksskatteverket sublinha, a este respeito, que resulta dos trabalhos preparatórios da lei de 1988 que o objectivo do legislador era limitar a poluição causada pelo tráfego aéreo, compensar a parte dos custos macroeconómicos do tráfego aéreo imputáveis às emissões de gases de escape e estimular o desenvolvimento de motores de avião mais ecológicos.

18 Quanto à determinação desta poluição, o Riksskatteverket alega que o método mais eficaz é o que consiste em calcular a quantidade de substâncias poluentes libertadas pelo avião, operação que pode ser feita a partir tanto do número de litros de carburante consumido como do volume de poluição emitido.

19 O Riksskatteverket alega que o consumo de carburante não é tomado em consideração para o cálculo da poluição devida às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto, em que assenta uma parte do imposto em causa no processo principal. O cálculo faz-se em função das informações fornecidas pela administração da aeronáutica civil e relativas às referidas emissões por tipo de avião num trajecto médio, o que permite calcular uma poluição média.

20 No que respeita à parte do imposto controvertido que incide sobre as emissões de dióxido de carbono, que é o produto da combustão do carburante contido no reservatório do avião, o método de cálculo mais preciso, que foi adoptado, é o que toma como base as informações relativas ao carburante consumido. Trata-se, na realidade, de um cálculo forfetário da quantidade média consumida por um avião num segmento-tipo de voo, de modo que o referido imposto é cobrado por ocasião de cada voo e não sobre a quantidade de querosene efectivamente queimada, o que prova que não se trata de um imposto sobre o consumo de carburante.

21 O Riksskatteverket conclui que, na medida em que o imposto controvertido não constitui um imposto sobre o carburante utilizado mas um imposto ecológico que incide sobre as emissões poluentes devidas ao tráfego aéreo comercial interno, as Directivas 92/12 e 92/81 não são aplicáveis. Subsidiariamente, o Riksskatteverket alega que, de qualquer modo, a parte do referido imposto que incide sobre as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto é conforme ao direito comunitário, na medida em que não há uma ligação directa entre o consumo de carburante e tais emissões.

22 Importa sublinhar que o imposto contestado no processo principal é calculado a partir dos dados fornecidos pela administração nacional da aeronáutica civil relativamente ao consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto do tipo de avião em causa num trajecto aéreo médio.

23 Ora, nos termos do artigo 1.°, n.° 1, da Directiva 92/12, esta é aplicável aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e outros impostos indirectos que incidem, mesmo que apenas indirectamente, sobre o consumo desses produtos. Por outro lado, como a Braathens e a Comissão sublinharam com razão, existe uma ligação directa e indissociável entre o consumo de carburante e as substâncias poluentes mencionadas na lei de 1988, emitidas quando desse consumo, de modo que se deve considerar que o imposto em questão, tanto no que respeita à parte calculada sobre as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto como à fixada em função do consumo de carburante e que visam as emissões de dióxido de carbono, deve ser considerado como incidindo sobre o próprio consumo de carburante, para efeitos da aplicação das Directivas 92/12 e 92/81.

24 A este propósito, resulta do artigo 8.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 92/81, que um imposto como o que está em causa no litígio no processo principal é incompatível com o regime do imposto harmonizado instituído pelas directivas citadas. Com efeito, permitir aos Estados-Membros onerar com outra imposição indirecta os produtos que, como no presente caso, devem estar isentos do imposto harmonizado, em conformidade com o artigo 8.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 92/81, privaria de efeito útil esta disposição.

25 Um Estado-Membro que tenha instituído uma imposição deste tipo não pode, por conseguinte, invocar a faculdade, prevista no artigo 3.°, n.° 2, da Directiva 92/12, de manter ou de instituir imposições nacionais que prosseguem fins específicos sobre os produtos sujeitos ao imposto harmonizado.

26 Nestas circunstâncias, importa responder às primeira e terceira questões que o artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81 se opõe à cobrança de um imposto, como o

que está em causa no processo principal, que incide sobre o tráfego aéreo comercial interno e que é calculado em função de dados relativos ao consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto num trajecto aéreo médio do tipo de avião utilizado.

Quanto à segunda questão prejudicial

27 Segundo o Riksskatteverket, a Directiva 92/81 não tem efeito directo. Com efeito, por um lado, esta directiva tem como objectivo harmonizar as legislações dos Estados-Membros e não cria, portanto, direitos a favor dos particulares e, por outro lado, carece de precisão e de clareza e a sua aplicação impõe a adopção de regras processuais complementares.

28 Esta argumentação não pode ser acolhida.

29 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que sempre que as disposições de uma directiva sejam, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem, na ausência de medidas de transposição adoptadas no prazo fixado, ser invocadas contra qualquer disposição nacional não conforme à directiva, ou ainda se forem de natureza a definir direitos que os particulares possam fazer valer contra o Estado [v., a propósito do artigo 13.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), o acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.° 25].

30 Embora a Directiva 92/81 comporte, para os Estados-Membros, uma margem de apreciação mais ou menos importante para a implementação de algumas das suas disposições, daí não resulta que aos particulares se possa negar o direito de invocar as que, tendo em conta o seu próprio objecto, são susceptíveis de serem

autonomizadas do conjunto e aplicadas como tal (v., *mutatis mutandis*, o acórdão Becker, já referido, n.º 29).

31 Ora, é o que acontece neste caso. Com efeito, o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 92/81 impõe aos Estados-Membros, por um lado, uma obrigação clara e precisa de não submeter ao imposto harmonizado o carburante utilizado para a navegação aérea com excepção da aviação de turismo privado. Por outro lado, a margem de apreciação reservada aos Estados-Membros pela fórmula que introduz o referido artigo 8.º, n.º 1, segundo o qual as isenções são concedidas pelos Estados-Membros «nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar a aplicação correcta e simples destas isenções, bem como impedir as fraudes, a evasão fiscal ou as utilizações indevidas», não põe em causa o carácter incondicional da obrigação de isenção prevista por esta disposição (v., *mutatis mutandis*, acórdão Becker, já referido, n.ºs 32 a 35).

32 Nestas circunstâncias, a obrigação de isentar do imposto harmonizado o carburante utilizado para a navegação aérea com excepção da aviação de turismo privada é suficientemente clara, precisa e incondicional para conferir aos particulares o direito de a invocarem perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com ela.

33 Consequentemente, há que responder à segunda questão que a obrigação, prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Directiva 92/81, de isentar do imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização como carburante para a navegação aérea com excepção da aviação de turismo privada pode ser invocada por particulares perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com essa obrigação.

Quanto às despesas

34 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo länsrätten i Dalarnas län, por despacho de 3 de Setembro de 1997, declara:

1) **O artigo 8.°, n.° 1, da Directiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, opõe-se à cobrança de um imposto, como o que está em causa no processo principal, que incide sobre o tráfego aéreo comercial interno e que é calculado em função de dados relativos ao consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto num trajecto aéreo médio do tipo de avião utilizado.**

2) **A obrigação, prevista no artigo 8.°, n.° 1, alínea b), da Directiva 92/81, de isentar do imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização**

como carburante para a navegação aérea com excepção da aviação de turismo privada pode ser invocada por particulares perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com essa obrigação.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Edward Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 10 de Junho de 1999.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J.-P. Puissochet