ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

1 de Março de 2007 *

No processo C-391/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Hamburg (Alemanha), por decisão de 30 de Agosto de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 31 de Outubro de 2005, no processo

Jan De Nul NV

contra

Hauptzollamt Oldenburg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta (relatora), G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: J. Swedenborg, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 8 de Novembro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Jan De Nul NV, por W. Meven, Rechtsanwalt,

— em representação do Hauptzollamt Oldenburg, por A. Gessler, na qualidade de agente,

— em representação do Governo belga, por A. Hubert, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por W. Mölls, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de Dezembro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, 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), alterada pela Directiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994 (JO L 365, p. 46, a seguir «Directiva 92/81»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Jan De Nul NV (a seguir «Jan De Nul») e o Hauptzollamt Oldenburg (a seguir «Hauptzollamt») relativo à recusa deste último de isentar do imposto sobre os óleos minerais (a seguir «imposto») determinadas quantidades de óleos minerais utilizadas para o funcionamento de uma draga portadora.

Quadro jurídico

Directiva 92/81

3 O artigo 8.º, n.^{os} 1 e 2, da Directiva 92/81 dispõe:

«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:

[...]

c) Óleos minerais fornecidos para utilização como combustível na navegação em águas comunitárias (incluindo a pesca), com excepção dos utilizados em embarcações de recreio privadas.

Para efeitos da presente directiva, por «embarcação de recreio privada» entende-se qualquer embarcação utilizada 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.

[...]

2. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar isenções ou reduções totais ou parciais da taxa do imposto especial de consumo aos óleos minerais ou a outros produtos destinados aos mesmos fins sob controlo fiscal:

[...]

b) Na navegação em águas interiores, com excepção da navegação de recreio;

[...]

g) Em operações de desassoreamento das vias navegáveis e dos portos.»

Legislação nacional

4 Na Alemanha, as disposições nacionais relativas à isenção fiscal dos óleos minerais figuram na Lei relativa ao imposto sobre os óleos minerais (Mineralölsteuergesetz), de 21 de Dezembro de 1992 (BGBl. 1992 I, pp. 2150 e 2185, a seguir «MinöStG»), e no Regulamento de aplicação da lei relativa ao imposto sobre os óleos minerais (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung), de 15 de Setembro de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1602).

5 O § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG prevê que, sem prejuízo do § 12 da mesma lei, os óleos minerais podem ser utilizados com isenção de imposto, como combustível para a propulsão e para o aquecimento, nas embarcações que servem exclusivamente para navegação comercial e actividades a ela ligadas, tais como a pilotagem, o reboque e os serviços análogos, ou para o transporte por conta própria, assim como nos navios de guerra e das autoridades públicas, nos navios de salvamento no mar e nos navios de pesca profissional.

6 Nos termos da competência legislativa conferida à autoridade regulamentar pelo § 31, n.º 2, ponto 5, da MinöStG, o § 17, n.º 5, ponto 2, do Regulamento de aplicação da lei relativa ao imposto sobre os óleos minerais excluiu determinado tipo de engenhos flutuantes do conceito de «navios» na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG. Assim, as escavadoras, as gruas e os elevadores de grãos não são considerados navios na acepção desta última disposição, pelo que os combustíveis utilizados a bordo destes como carburante e para o aquecimento não podem beneficiar de isenção fiscal.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 A Jan De Nul, demandante no processo principal, que se dedica a actividades de engenharia hidráulica, requereu o benefício de isenção do imposto em relação a determinada quantidade de óleos minerais utilizados para o funcionamento da draga portadora denominada «Christoforo Colombo», uma máquina com uma capacidade de 10 062 toneladas, no que respeita a operações de dragagem efectuadas no Elba de 19 de Outubro a 17 de Dezembro de 1999, num sector situado entre Hamburgo e Cuxhaven.

8 Uma draga portadora permite extrair por sucção areia, cascalho e outros materiais do fundo das águas, encaminhando-os para poços da draga com a água aspirada. Posteriormente, esses materiais são transportados para locais de descarga onde são despejados.

9 Em 3 de Abril de 2000, a Jan De Nul declarou as quantidades de óleos minerais que tinham sido consumidos durante os trabalhos de aspiração e de descarga dos materiais. Seguidamente, o Hauptzollamt indicou a esta sociedade que também

devia ser pago imposto sobre as quantidades de óleos minerais utilizadas durante as deslocações sem carga da draga e as manobras efectuadas por esta durante essas operações.

10 Da declaração complementar relativa ao imposto, elaborada em 15 de Novembro de 2000 pela Jan De Nul, resulta uma dívida fiscal no valor de 183 127 DEM.

11 Por decisão de 3 de Julho de 2002, o Hauptzollamt indeferiu a reclamação que a Jan De Nul apresentou em 19 de Dezembro de 2000 para obter o desagravamento do referido montante. Em 2 de Agosto de 2002, esta sociedade interpôs recurso para o Finanzgericht Hamburg para obter a isenção do imposto relativo às quantidades de óleos minerais utilizadas não para a exploração da própria draga, mas para as deslocações desta.

12 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a Jan De Nul alega que a actividade da draga portadora é equiparada à de um navio especializado da navegação comercial cujo consumo de combustível é abrangido pela isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 92/81, independentemente do trajecto desta draga.

13 O Hauptzollamt sustenta, perante o mesmo órgão jurisdicional, que o sector em que ocorreu a intervenção da draga portadora constitui uma via navegável interior, de modo que a isenção que os Estados-Membros podem aplicar, como a prevista no

artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81, é da competência do poder regulamentar das autoridades nacionais.

14 Por aviso rectificativo de 27 de Dezembro de 2004, o Hauptzollamt modificou a declaração de 15 de Novembro de 2000, atendendo a um acórdão do Bundesfinanzhof de 3 de Fevereiro de 2004, e admitiu que o consumo de óleos minerais para as deslocações sem carga da draga portadora devia beneficiar da isenção do imposto prevista no § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG. Por conseguinte, a dívida fiscal foi reduzida de um montante de 164 372 DEM.

15 As partes no processo principal concordaram na inutilidade superveniente da lide relativamente aos elementos da base tributável que deram lugar a esta redução do montante do imposto e que o litígio se encontra, por conseguinte, confinado à questão de saber se a Jan De Nul deve liquidar este imposto sobre as quantidades de óleos minerais consumidas durante as manobras necessárias para as operações de dragagem.

16 Nestas condições, o Finanzgericht Hamburg, considerando que a solução do litígio que lhe foi submetido depende da interpretação do conceito de «navegação em águas comunitárias», decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Como deve ser delimitado o conceito de águas comunitárias, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, relativamente

ao conceito de águas interiores, na acepção do artigo 8.°, n.° 2, alínea b), da referida Directiva?

2) A exploração de uma draga de sucção (denominada 'draga portadora') em águas comunitárias deve ser considerada, no seu conjunto, navegação na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, ou é necessário diferenciar entre os vários tipos de actividade exercida durante cada operação?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

17 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber que interpretação deve ser dada ao conceito de «águas comunitárias», na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, por oposição ao de «águas interiores», na acepção do n.° 2, alínea b), do mesmo artigo.

18 A fim de responder à questão colocada, importa lembrar a título preliminar que a referida directiva foi adoptada nos termos do artigo 99.° do Tratado CE (actual artigo 93.° CE) que autoriza o Conselho da União Europeia, decidindo por unanimidade sob proposta da Comissão das Comunidades Europeias, a adoptar, designadamente, disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos especiais de consumo na medida em que esta harmonização

seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno.

19 No âmbito do regime harmonizado das estruturas dos impostos especiais de consumo implementados a nível comunitário, a Directiva 92/81 prevê, no artigo 8.º, n.º 1, um certo número de isenções obrigatórias, como a relativa aos óleos minerais fornecidos para utilização como combustível na navegação em águas comunitárias, incluindo a pesca, com excepção dos utilizados em embarcações de recreio privadas.

20 Quanto ao conceito de águas comunitárias, que consta do referido n.º 1, alínea c), e que não é definido, importa realçar que, na interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta designadamente o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação de que esta disposição faz parte (v. acórdão de 7 de Junho de 2005, VEMW e o., C-17/03, Colect., p. I-4983, n.º 41 e jurisprudência referida).

21 A este respeito, resulta dos terceiro e quinto considerandos da Directiva 92/81 que esta tem em vista, por um lado, fixar um certo número de definições comuns para os produtos incluídos na categoria dos óleos minerais sujeitos ao regime geral do imposto especial sobre o consumo e, por outro, prever determinadas isenções relativas a estes produtos e que são obrigatórias a nível comunitário (v. acórdão de 1 de Abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, Colect., p. I-3537, n.^{os} 17 e 18). Resulta igualmente tanto dos referidos considerandos como do título da Directiva 92/81 que estas definições comuns e as isenções previstas visam promover o estabelecimento e o bom funcionamento do mercado interno e

estabelecer um regime harmonizado das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais a nível comunitário.

22 Por conseguinte, as definições relativas aos produtos regulados pela Directiva 92/81 e as isenções aplicáveis a estes devem receber uma interpretação autónoma, com base na letra das disposições em causa assim como nos objectivos prosseguidos por esta directiva (v. acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, n.º 19).

23 Esta interpretação autónoma das referidas isenções impõe-se tanto mais que o artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 92/81 impõe aos Estados-Membros a obrigação de não submeter ao imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos com vista a uma utilização como combustível para um determinado número de actividades enunciadas nesta disposição (v. acórdãos de 10 de Junho de 1999, Braathens, C-346/97, Colect., p. I-3419, n.º 31, e Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, n.º 20). Ora, qualquer interpretação divergente a nível nacional das obrigações de isenção previstas pela Directiva 92/81 não só colidiria com o objectivo de harmonização da legislação comunitária e com a segurança jurídica como também criaria o risco de introduzir desigualdades de tratamento entre os operadores económicos em causa (v. acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, n.º 21).

24 Relativamente à referida disposição, importa realçar que a isenção obrigatória dos óleos minerais utilizados como combustível para a navegação em águas comunitárias tem como objectivo facilitar as trocas comerciais intracomunitárias, designadamente o tráfego de mercadorias e a livre prestação de serviços susceptíveis de ocorrer nas águas supramencionadas.

25 Com essa isenção, o legislador comunitário pretendeu promover a igualdade de determinadas condições fiscais em que operam as empresas de transportes e outros serviços que utilizam as referidas águas.

26 Daí que o conceito de águas comunitárias deva ser entendido como abrangendo todas as águas em que se pratica normalmente a navegação marítima com fins comerciais. A referida navegação concerne a totalidade dos navios, incluindo os de grande porte.

27 Além disso, como realça a Comissão, só essa interpretação permite assegurar a igualdade de condições económicas entre os portos marítimos da Comunidade, independentemente da situação geográfica de cada porto relativamente à costa mais próxima, a partir dos quais se efectuam as actividades acima referidas.

28 Por último, convém observar que a Directiva 92/81 tem igualmente por objectivo garantir a livre circulação dos óleos minerais no mercado interno e evitar as distorções da concorrência que poderiam resultar do facto de as diferentes estruturas dos impostos especiais de consumo variarem de um Estado-Membro para outro (v. acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Alemanha, C-240/01, Colect., p. I-4733, n.os 39 e 44).

29 Nestas condições, o regime previsto pelo artigo 8.°, n.° 2, da Directiva 92/81, que se refere à aplicação eventual, pelos Estados-Membros, de isenções ou de reduções totais ou parciais do imposto especial de consumo aos óleos minerais ou a outros produtos destinados aos mesmos fins utilizados sob o controlo fiscal, e

designadamente o conceito de navegação em águas interiores, que figura no referido n.º 2, alínea b), não pode constituir um elemento de interpretação determinante no que se refere ao alcance das isenções obrigatórias previstas no n.º 1 do referido artigo.

30 Com efeito, é pacífico que embarcações aptas para a navegação com fins comerciais em águas marítimas também podem praticar essa navegação em águas interiores até determinados portos com vocação marítima, muito embora não situados na costa. Excluir do âmbito da isenção obrigatória a navegação assim praticada quando se efectua nessas águas em direcção a portos com vocação marítima prejudicaria as trocas comerciais intracomunitárias uma vez que essa exclusão, ao prejudicar os operadores económicos abrangidos por tal navegação, levaria a desviar desses portos uma parte do tráfego marítimo. Colocaria, assim, os referidos operadores numa situação desfavorável relativamente àqueles que operam em portos situados na costa.

31 Por conseguinte, o regime facultativo previsto no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81 só pode ter carácter residual na medida em que só pode ser aplicável à navegação em águas interiores desde que esta tenha lugar fora das águas em que se pode praticar a navegação marítima com fins comerciais.

32 Assim, há que responder à primeira questão que o conceito de «águas comunitárias», na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, se refere a todas as águas onde possam navegar quaisquer navios de mar, incluindo os de maior capacidade, susceptíveis de percorrer as vias marítimas com fins comerciais.

Quanto à segunda questão

33 Na segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se determinadas operações de exploração de uma draga portadora são susceptíveis de ser abrangidas pelo conceito de «navegação», na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81.

34 Como resulta do n.° 15 do presente acórdão, o litígio entre as partes no processo principal limita-se à questão de saber se as quantidades de óleos minerais consumidas durante as manobras devidas às operações de dragagem são susceptíveis de beneficiar da isenção prevista na referida disposição, já que a Jan De Nul admitiu a tributação das quantidades de óleos minerais utilizadas para as operações de sucção e de descarga dos materiais.

35 Decorre também da decisão de reenvio que o consumo de óleos minerais durante as deslocações sem carga da draga portadora beneficia da isenção de imposto especial de consumo.

36 Quanto ao conceito de «navegação» na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, o Tribunal de Justiça, no n.° 23 do acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, declarou que qualquer operação de navegação com fins comerciais é abrangida no âmbito de aplicação da isenção do imposto especial sobre o consumo harmonizado prevista nesta disposição. No n.° 25 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça esclareceu que a mesma disposição não comporta qualquer distinção quanto ao objecto da navegação visada, uma vez que as distorções da concorrência que as disposições da directiva visam evitar podem ocorrer seja qual for o tipo de navegação comercial que está em causa.

37 Assim, do acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenchaft, já referido, infere-se que o objecto do trajecto efectuado é irrelevante desde que se trate de navegação que comporte uma prestação de serviços a título oneroso.

38 Quanto ao processo principal, é pacífico que a draga portadora dispõe de um sistema de propulsão que lhe permite uma autonomia nas suas manobras de deslocação. Esta máquina tem, portanto, as características técnicas necessárias para a navegação que lhe permitem efectuar essa prestação de serviços.

39 No que se refere ao regime previsto no artigo 8.°, n.° 2, alínea g), da Directiva 92/81, de acordo com o qual os Estados-Membros podem aplicar isenções ou reduções totais ou parciais do imposto especial de consumo aos óleos minerais utilizados para as operações de dragagem das vias navegáveis e dos portos, basta observar, como foi realçado no n.° 29 do presente acórdão, que esta faculdade de isenção que cabe aos Estados-Membros não pode ter incidência na interpretação a dar ao n.° 1 desse mesmo artigo.

40 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que as manobras efectuadas por uma draga portadora durante as operações de sucção e de descarga de materiais, isto é, as deslocações inerentes à execução das actividades de dragagem, são abrangidas pelo âmbito de aplicação do conceito de «navegação», na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81.

Quanto às despesas

41 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **O conceito de «águas comunitárias», na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, 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, alterada pela Directiva 94/74/ /CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994, refere-se a todas as águas onde possam navegar quaisquer navios de mar, incluindo os de maior capacidade, susceptíveis de percorrer as vias marítimas com fins comerciais.**

2) **As manobras efectuadas por uma draga portadora durante as operações de sucção e de descarga de materiais, isto é, as deslocações inerentes à execução das actividades de dragagem, são abrangidas pelo âmbito de aplicação do conceito de «navegação», na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, alterada pela Directiva 94/74.**

Assinaturas