ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de Abril de 2004 *

No processo C-389/02,

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

Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG

e

Hauptzollamt Kiel,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), 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: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta (relatora) e K. Lenaerts, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG, por M. Take, Rechtsanwalt,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross, na qualidade de agente,

visto o relatório do juiz-relator,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 16 de Outubro de 2002, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de Novembro seguinte, o Finanzgericht Hamburg colocou, nos termos do artigo 234.° CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), 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 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a Deutsche See--Bestattungs-Genossenschaft eG (a seguir «Deutsche See») ao Hauptzollamt Kiel, a propósito da aplicação do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 92/81 dispõe:

«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.»

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

5 O § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG prevê neste contexto que, sem prejuízo do § 12 da mesma lei, os óleos minerais podem ser utilizados com isenção de imposto, como carburante para a propulsão e para o aquecimento, nas embarcações que servem exclusivamente para navegação comercial e actividades conexas 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, nas embarcações de salvamento no mar e nos barcos de pesca a título profissional.

6 O conceito de navegação comercial é interpretado, de maneira constante, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha) como abrangendo unicamente a navegação relativa ao transporte de passageiros ou de mercadorias por água. Só existe, portanto, navegação comercial na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG quando a navegação constitui directamente o objecto da actividade comercial.

7 Assim, apoiando-se na habilitação legislativa prevista no § 31, n.º 2, ponto 5, da MinöStG, o poder regulamentar excluiu, no § 17, n.º 5, da MinöStV, diversos tipos de navios do conceito de «embarcação» na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG. O referido § 17 prevê nomeadamente, no seu n.º 5, ponto 1, que as embarcações de agências funerárias e as utilizadas para fins similares não são embarcações na acepção do § 4, n.º 1, da MinöStG, de forma que os combustíveis utilizados a bordo destas como carburante ou para o aquecimento não podem beneficiar da isenção do imposto sobre os óleos minerais.

O litígio na causa principal e a questão prejudicial

8 A Deutsche See é uma agência funerária. Para organizar funerais no alto mar utiliza três navios preparados para este efeito, o *MS Mira*, o *MS Aries* e o *MS Pollux*. Por carta de 1 de Agosto de 2000, requereu ao Hauptzollamt Kiel autorização para utilizar nestes barcos óleos minerais beneficiando da isenção do imposto especial sobre o consumo.

9 O Hauptzollamt Kiel indeferiu este requerimento por decisão de 21 de Agosto de 2000, referindo que, por força do § 17, n.º 5, ponto 1, do MinöStV, as agências funerárias não beneficiam da isenção de imposto especial sobre o consumo de óleos minerais utilizados como carburante nas suas embarcações.

10 Na reclamação que apresentou desta decisão, a Deutsche See alegou que, ao excluir as agências que organizam funerais marítimos da isenção do imposto sobre os óleos minerais, o § 17, n.º 5, do MinöStV não é compatível com o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81. Referiu que esta só excluiu da isenção a utilização dos óleos minerais para a navegação a bordo de embarcações de recreio privadas. Ora, uma agência funerária como a Deutsche See não está abrangida por este conceito de navegação a bordo de embarcações de recreio privadas, na medida em que as suas embarcações mortuárias são utilizadas para fins comerciais, ou seja, para transportar passageiros e fornecer serviços a título oneroso.

11 O Hauptzollamt Kiel indeferiu esta reclamação por decisão de 26 de Setembro de 2000, com fundamento em que o § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG isenta exclusivamente os carburantes utilizados pelas embarcações que servem para a navegação comercial. Não pode ser concedida isenção neste caso concreto, pois a Deutsche See não tem por objecto transportar a título comercial pessoas ou coisas, mas sim realizar funerais marítimos.

12 Em 12 de Outubro de 2000, a Deutsche See interpôs recurso desta última decisão para o Finanzgericht Hamburg, pedindo, por um lado, a anulação daquela decisão assim como da decisão de 21 de Agosto de 2000 e, por outro, que o Hauptzollamt Kiel seja obrigado a emitir-lhe uma autorização permitindo-lhe utilizar os óleos minerais nas suas embarcações com isenção do imposto sobre os mesmos.

13 Segundo o Finanzgericht Hamburg, tendo em conta as disposições do direito nacional, a Deutsche See não pode beneficiar da isenção do imposto sobre os óleos minerais utilizados nas embarcações de que se serve para realizar funerais marítimos. Todavia, a apreciação do litígio à luz da Directiva 92/81 não fornece uma solução segura, uma vez que o legislador comunitário não definiu o conceito de «navegação em águas comunitárias». Com efeito, o artigo 8.°, n.° 1, alínea c), segundo parágrafo, desta directiva define simplesmente o conceito de «embarcações de recreio privadas».

14 No que respeita à definição das «embarcações privadas» constante do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), segundo parágrafo, da Directiva 92/81, o Finanzgericht Hamburg considera que o conceito de «navegação em águas comunitárias», que figura no primeiro parágrafo da mesma disposição, é mais amplo que o conceito de «navegação comercial» do § 4, n.° 1, ponto 4, da MinöStG, tal como tem sido interpretado pela jurisprudência do Bundesfinanzhof.

15 O Finanzgericht Hamburg refere que os funerais marítimos organizados pela Deutsche See constituem manifestamente prestações a título oneroso e que os navios que permitem realizá-los são claramente utilizados para fins comerciais. Estes navios incluem-se portanto no conceito de «navegação em águas comunitárias» na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 92/81.

16 Foi nestas circunstâncias que o Finanzgericht Hamburg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«A navegação, na acepção do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81/CEE, abrange a circulação em águas comunitárias a bordo de embarcações para outros fins que não sejam de recreio?»

Quanto à questão prejudicial

17 Para responder à questão colocada importa referir que resulta do 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.

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 bom funcionamento do mercado interno e estabelecer um regime harmonizado das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais a nível comunitário.

19 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.

20 Esta interpretação autónoma das referidas isenções impõe-se tanto mais que, como o Tribunal de Justiça declarou no seu acórdão de 10 de Junho de 1999, Braathens (C-346/97, Colect., p. I-3419, n.º 31), o artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 92/81 impõe aos Estados-Membros uma obrigação de não submeter ao imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos com vista a uma utilização como carburante para um determinado número de actividades enunciadas nesta disposição.

21 Ora, qualquer interpretação divergente a nível nacional destas obrigações de isenção não só colidiria com os objectivos da regulamentação comunitária e com a segurança jurídica, como também criaria o risco de introduzir desigualdades de tratamento entre os operadores económicos em causa.

22 Resulta do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81 que «os óleos minerais fornecidos para utilização como combustível na navegação em águas comunitárias» são isentos do imposto especial de consumo harmonizado. Esta disposição prevê uma única excepção, ao precisar que a isenção não se aplica aos óleos minerais utilizados para a navegação «em embarcações de recreio privadas». O segundo parágrafo da mesma disposição define o conceito de «embarcação de recreio privada» como sendo qualquer embarcação utilizada «para fins não comerciais».

23 Daqui decorre que toda a operação de navegação para fins comerciais entra no âmbito de aplicação da isenção do imposto especial de consumo harmonizado prevista no artigo 8.°, n.° 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81.

24 Esta interpretação é aliás corroborada pela vontade do legislador comunitário de definir com cuidado o conceito de embarcações de recreio privadas no segundo parágrafo do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 92/81 e de precisar ao mesmo tempo o âmbito de aplicação deste conceito em relação à utilização de barcos para a prestação de serviços a título oneroso.

25 Neste contexto, importa sublinhar que o artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da referida directiva não comporta qualquer distinção quanto ao objecto da navegação visada. Com efeito, 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.

26 Importa acrescentar que, se, para além da navegação a bordo de embarcações de recreio privadas, o legislador comunitário tivesse pretendido que não beneficiassem da isenção em causa determinados tipos de navegação de carácter comercial, teria sido necessário que tal limitação desta isenção fosse expressamente definida no primeiro parágrafo do artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 92/81.

27 Perante estes elementos, deve observar-se que a menção «incluindo a pesca», que figura entre parênteses no referido parágrafo, deve ser considerada uma simples precisão respeitante à finalidade da isenção prevista para a navegação comercial.

28 No que diz respeito ao processo principal, não é contestado que as operações de navegação efectuadas pela Deutsche See constituem prestações de serviço a título oneroso. Em virtude da sua natureza comercial, essas operações de navegação não são abrangidas pela excepção prevista para as embarcações de recreio privadas, de modo que estão abrangidas pela isenção.

29 Nestas condições, deve responder-se à questão colocada que o artigo 8.°, n.° 1, alínea c), da Directiva 92/81 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «navegação em águas comunitárias (incluindo a pesca) com excepção [... da navegação] em embarcações de recreio privadas» engloba todas as formas de navegação, independentemente do objecto do trajecto, desde que a mesma seja efectuada para fins comerciais.

Quanto às despesas

30 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 (Primeira Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Finanzgericht Hamburg, por despacho de 16 de Outubro de 2002, declara:

O artigo 8.°, n.° 1, alínea c), 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, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «navegação em águas comunitárias (incluindo a pesca) com excepção [... da navegação] em embarcações de recreio privadas» engloba todas as formas de navegação, independentemente do objecto do trajecto, desde que a mesma seja efectuada para fins comerciais.

Jann Rosas La Pergola

Silva de Lapuerta Lenaerts

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 1 de Abril de 2004.

O secretário

R. Grass

O presidente da Primeira Secção

P. Jann