CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 13 de Novembro de 1997 *

1. É compatível com o direito comunitário, em especial com os artigos 12.° e 95.° do Tratado CE, a aplicação por um Estado-Membro de um imposto a uma taxa fixa sobre a electricidade importada, quando a taxa do imposto aplicável à electricidade produzida no interior do Estado-Membro é variável, dependendo, essencialmente, do modo de produção, por razões de ordem ecológica? É esta, no fundo, a questão apresentada ao Tribunal de Justiça pelo Uudenmaan lääninoikeus (Finlândia).

Legislação nacional

2. O resumo da legislação nacional que a seguir se apresenta é uma transcrição quase literal do despacho de reenvio:

3. Nos termos da Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (Lei n.° 1473/94 relativa à criação de um imposto especial sobre o consumo de determinadas fontes de energia) [1], a hulha, a turfa, o gás natural, a electricidade e o *tall-oil* (resina líquida) estão sujeitos a um imposto pagável ao Estado finlandês, que consiste num imposto de base e num adicional. Compete às autoridades aduaneiras gerir os impostos sobre os produtos especificados na lei. A lei define electricidade como a energia eléctrica classificada na posição 2716 da pauta aduaneira, mencionada na tabela do imposto anexa à lei. O imposto sobre a 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.

Não é, porém, devido imposto sobre a electricidade no que respeita à energia eléctrica produzida por geradores com uma potência inferior a 2 megavolt-amperes. Revela-se, além disso, que a electricidade produzida a partir de certos resíduos industriais e da turfa se encontra isenta de imposto desde que a produção não ultrapasse os 25 000 MWh por ano.

* Língua original: inglês.

1 — Parece que esta lei terá sido revogada pela Lei n.° 1260/1996, de 30 de Dezembro de 1996, relativa ao imposto sobre mercadorias aplicável à electricidade e a certos combustíveis, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1997.

4. A tabela de imposto anexa à lei tem o seguinte teor:

Produto	Grupo	Imposto de base	Imposto adicional[1]
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	—

1 — «FIM» e «p» são as abreviaturas das unidades monetárias finlandesas, markka e penni. «kWh» e «MWh» são as abreviaturas de kilowatt-hora e de megawatt-hora.

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

5. A tributação da hulha, da electricidade, do gás natural, da turfa combustível, da turfa prensada e do *tall-oil* em bruto justifica-se por razões ambientais. O imposto global sobre a electricidade importada foi determinado de modo a corresponder à média da tributação da electricidade produzida na Finlândia. Não se atendeu à redução do imposto sobre a turfa e o gás natural.

Matéria de facto e tramitação processual perante o órgão jurisdicional nacional

6. A Outokumpu Oy (a seguir «Outokumpu») é a sociedade-mãe de um grupo que se encontra entre os maiores consumidores industriais de electricidade na Finlândia. A Outokumpu vende, nomeadamente, electricidade às suas subsidiárias. Desde 1 de Novembro de 1995, a Outokumpu tem vindo a importar electricidade de uma sociedade sueca, nos termos de um contrato de fornecimento de cinco anos. Antes de ser iniciado o fornecimento nos termos do contrato, a sociedade sueca forneceu electricidade à Outokumpu durante um período experimental, de 18 de Setembro de 1995 a 9 de Outubro de 1995. A Outokumpu apresentou à alfândega regional de Helsínquia uma declaração fiscal relativa ao fornecimento experimental, juntamente com uma carta onde indicava que, em sua opinião, a aplicação do imposto sobre a electricidade era contrária aos artigos 12.° e 13.° do Tratado CE e, como tal, o imposto não devia ser liquidado. Ao que parece, a alfândega terá no entanto decidido que o imposto era devido. A Outokumpu recorreu dessa decisão para o lääninoikeus.

7. O lääninoikeus decidiu suspender a instância e solicitar a este Tribunal uma decisão a título prejudicial sobre a compatibilidade do imposto com o direito comunitário. As questões apresentadas são precedidas do seguinte resumo dos aspectos essenciais da legislação em questão:

«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?»

8. Foram apresentadas observações pela Outokumpu, pelos Governos finlandês e francês e pela Comissão. A Outokumpu, o Governo finlandês e a Comissão estavam representados na audiência.

9. A recorrente no processo principal apresentou abundantes pormenores da legislação aplicável. Porém, uma vez que as suas características essenciais, para efeitos das questões apresentadas, foram fornecidas de modo claro e exemplar pelo órgão jurisdicional nacional, quer no resumo que precede as

questões, quer na exposição da legislação acima reproduzida [2], não tenciono apresentar a legislação com mais detalhes, à excepção do quadro que a seguir junto, fornecido pelo Governo finlandês, que revela, de modo comparativo, a carga fiscal sobre a electricidade, em função do modo de produção.

Origem da electricidade	FIM/MWh	Percentagem da produção
Óleos combustíveis pesados	43	2%
Hulha	43	19%
Turfa	9	8%
Gás natural	15	9%
Nuclear	24	27%
Hidráulica	4	17%
Importada	22	10% (do consumo)

Disposições do Tratado

10. Os artigos 9.° e 12.° do Tratado, na medida em que são relevantes para o processo em apreço, dispõem o seguinte:

«Artigo 9.°

1. A Comunidade assenta numa união aduaneira que abrange a totalidade do comércio de mercadorias e implica a proibição, entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente...

Artigo 12.°

Os Estados-Membros abster-se-ão de introduzir entre si novos direitos aduaneiros de importação e de exportação ou encargos de efeito equivalente e de aumentar aqueles que já aplicam nas suas relações comerciais mútuas.»

11. O artigo 95.° do Tratado estabelece o seguinte:

«Nenhum Estado-Membro fará incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições

2 — N.os 3 a 5.

internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

Além disso, nenhum Estado-Membro fará incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.

Os Estados-Membros eliminarão ou corrigirão, o mais tardar no início da segunda fase, as disposições existentes à data da entrada em vigor do presente Tratado que sejam contrárias às disposições precedentes.»

Natureza do imposto especial sobre o consumo

12. A título preliminar, gostaria de observar que o Tribunal de Justiça declarou que a electricidade é abrangida pelo conceito de «mercadorias»; são, portanto, as disposições do Tratado sobre mercadorias, e não sobre serviços, que estão em questão [3]. Porém, como a Comissão salienta, as características particulares da electricidade podem levantar problemas no que respeita à aplicação de um sistema de impostos sobre mercadorias. O Governo finlandês acrescenta que o mercado da venda de electricidade entre Estados-Membros está substancialmente menos desenvolvido e liberalizado do que o mercado da maioria das outras mercadorias. As restrições nacionais — legislativas, técnicas e de outro tipo — impedem o livre comércio de electricidade dentro da Comunidade, embora os países nórdicos compartilhem uma rede unificada que torna praticável o comércio de electricidade.

13. Segundo jurisprudência constante, um determinado imposto não pode ser simultaneamente um encargo de efeito equivalente, nos termos dos artigos 9.° e 12.°, e uma imposição interna, nos termos do artigo 95.° [4]

14. O Tribunal de Justiça tem repetidamente declarado 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.° e 12.° do Tratado CEE [5]. 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.

3 — Acórdãos de 27 de Abril de 1994, Almelo e o. (C-393/92, Colect., p. I-1477, n.° 28), e de 23 de Outubro de 1997, Comissão/Itália (C-158/94, Colect., p. I-5789, n.os 14 a 20).

4 — V., muito recentemente, os acórdãos de 17 de Julho de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Colect., p. I-4085, n.° 19), e de 17 de Setembro de 1997, Fricarnes (C-28/96, Colect., p. I-4939, n.° 19).

5 — V., muito recentemente, os acórdãos Haahr Petroleum, já referido na nota 5, n.° 20, e Fricarnes, já referido na nota 5, n.° 20.

15. Embora, conforme declarei nas conclusões que apresentei no processo Haahr Petroleum [6], a linha que separa os conceitos paralelos de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente, por um lado, e imposições internas contrárias ao artigo 95.°, por outro, seja muito ténue [7], o Tribunal de Justiça tem frequentemente reiterado, desde os primeiros acórdãos relativos à distinção entre estes conceitos, que a característica essencial de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, que o distingue duma imposição interna, é que o primeiro incide exclusivamente sobre o produto importado, enquanto tal, e que a segunda incide conjuntamente sobre produtos importados e nacionais [8].

16. Uma vez que o imposto finlandês sobre a electricidade incide tanto sobre a electricidade importada como sobre a nacional, parece claro, à primeira vista, que não se trata de um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro.

17. Os governos finlandês e francês e a Comissão são desta opinião e alegam que o imposto, fazendo parte de um sistema geral de imposições internas, deve ser apreciado à luz do artigo 95.° do Tratado.

18. O Governo finlandês compara um hipotético imposto aplicável a produtos importados apenas pelo facto de passarem a fronteira, que seria um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, com um imposto como o que está em causa neste processo, que é aplicável tanto a produtos importados como nacionais. O facto gerador do imposto, em ambos os casos, é o momento em que a electricidade entra na rede nacional. O imposto sobre a electricidade importada faz parte de um sistema geral de impostos sobre a produção em que o modo de produção tem efeitos sobre a taxa do imposto. Só quando tal não é possível é que o imposto se baseia no produto final. O imposto incide, portanto, tanto sobre a electricidade produzida na Finlândia como sobre a electricidade importada. É a mesma autoridade que cobra o imposto. O objectivo do imposto não era o de nivelar o preço dos produtos nacionais e importados, mas sim o de obter um imposto sobre a electricidade importada que correspondesse à média do imposto sobre a electricidade produzida na Finlândia.

19. O Governo francês faz notar que a legislação em questão faz parte de um sistema geral de tributação da energia, aplicável à maioria das fontes de energia não petrolíferas. Refere a declaração do Tribunal de Justiça no acórdão Denkavit [9], segundo a qual, para que um imposto se inscreva num sistema geral de imposições internas, o encargo a que o produto importado é sujeito deve ser igual ao que pesa sobre os produtos nacionais e produtos importados similares na mesma fase de comercialização, e o facto gerador do imposto deve ser idêntico em ambos os produtos. O Governo francês

6 — Já referido na nota 5.

7 — N.° 38.

8 — V., por exemplo, os acórdãos de 22 de Março de 1977, Steinike e Weinlig (78/76, Colect., p. 203, n.° 28); de 28 de Janeiro de 1981, Kortmann (32/80, Recueil, p. 251, n.° 18), e de 7 de Maio de 1987, Co-Frutta (193/85, Colect., p. 2085, n.° 9).

9 — Acórdão de 31 de Maio de 1979 (132/78, Recueil, p. 1923, n.° 8).

entende que estes requisitos estão preenchidos no caso em apreço.

20. Em primeiro lugar, a electricidade produzida na Finlândia é tributada na fase da produção, o que corresponde, na prática, a ser tributada quando chega à rede. É assim, com efeito, mesmo no que respeita à electricidade produzida a partir de fontes não nucleares nem hidráulicas: embora, em termos económicos, sejam essas fontes que suportam o imposto, este é, no entanto, directamente proporcional à quantidade de energia eléctrica fornecida à rede, produzida a partir de tais fontes. De igual modo, a electricidade importada é tributada quando chega à rede nacional. O Governo francês sustenta que não é, portanto, necessário dar qualquer importância simbólica à passagem da fronteira.

21. Em segundo lugar, ainda que as taxas do imposto aplicáveis à electricidade nacional e à importada sejam diferentes, não se pode negar a natureza unitária do imposto. O imposto é regido pela mesma lei e, embora haja taxas diferentes, tal não implica que se trate de uma taxa para produtos nacionais e de outra para as importações. Se «taxas diferentes» significasse sempre «imposto diferente», o artigo 95.° nunca seria aplicável quando as taxas fossem variáveis; o Governo francês duvida que tenha sido essa a intenção dos autores do Tratado.

22. A Comissão faz notar que há certos casos limite na «zona nebulosa» entre os artigos 9.° e 12.°, por um lado, e o artigo 95.°, por outro. Há, manifestamente, diferenças na base das quais a electricidade importada e a nacional são aqui tributadas. O facto de se estabelecerem distinções fiscais entre os produtos domésticos e os produtos importados não implica necessariamente que o artigo 95.° não seja aplicável, uma vez que o próprio objectivo do artigo 95.° é impedir qualquer discriminação dos produtos importados. Consequentemente, a Comissão entende — correctamente, na minha opinião — que cada caso limite apela a uma avaliação global que tenha em conta os objectivos gerais e a natureza do regime fiscal em questão e que compare o conteúdo e os efeitos dos sistemas aplicáveis aos produtos importados e aos produtos nacionais. Se as diferenças forem suficientemente sensíveis para impedir uma comparação simples e directa, isso quererá dizer que são os artigos 9.° e 12.° que estão em causa.

23. A Comissão sublinha que o regime de tributação da energia na Finlândia parece ser um regime fiscal geral: a aplicação do imposto tanto à produção importada como à nacional e o método do seu cálculo foram fixados pela mesma legislação, o imposto sobre a electricidade importada parece ter sido calculado de modo a corresponder à taxa média do imposto sobre a electricidade nacional, a mesma autoridade, ou seja, a alfândega, supervisiona a cobrança do imposto e toda a receita reverte para o Estado. As diferenças que se podem detectar são justificáveis, devido à dificuldade, senão impossibilidade, de utilizar o modo de produção como critério decisivo da taxa aplicável à electricidade importada. A Comissão conclui que as diferenças entre o imposto sobre a electricidade importada e o que incide sobre a electricidade nacional não são suficientemente flagrantes para aquele ser classificado como encargo de efeito equiva-

lente a um direito aduaneiro, na acepção dos artigos 9.° e 12.° O imposto pode, por outro lado, ser considerado como fazendo parte integrante do regime geral finlandês de impostos especiais sobre o consumo, aplicável tanto aos produtos nacionais como aos provenientes de outros Estados-Membros.

24. Entendo também que o artigo 95.° é aplicável. A Outokumpu alega, no entanto, que o imposto sobre a electricidade importada é um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro e, como tal, contrário aos artigos 9.° e 12.° do Tratado. Para sustentar esta tese, adianta vários argumentos.

25. Em primeiro lugar, a Outokumpu sustenta — o que parece um tanto óbvio — que o imposto sobre a electricidade importada é um imposto sobre as importações. No entanto, esse facto não chega, por si só, na minha opinião, para o classificar como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, pois o artigo 95.° ficaria desprovido de sentido. O quadro fiscal em que o imposto em questão é aplicado deve ser examinado no seu conjunto, para determinar se afecta apenas as importações ou tanto as importações como os produtos nacionais, ainda que sujeitando-os a taxas diferentes [10].

26. Em segundo lugar, a Outokumpu refere-se à disposição do direito finlandês que estipula que o imposto sobre a electricidade importada é devido pelo importador, enquanto o imposto sobre a electricidade produzida na Finlândia é devido pelo produtor. A Outokumpu afirma que resulta obviamente dessa disposição que o imposto sobre a electricidade importada é aplicado em consequência da passagem da fronteira entre Estados-Membros. Na minha opinião, porém, este argumento não tem mais força que o anterior: qualquer imposto que afecte importações pode ser entendido como devido pelo facto de passar uma fronteira. Conforme salientei nas conclusões que apresentei no processo Haahr Petroleum:

«Neste contexto, é importante distinguir o facto de uma taxa ser cobrada no momento da importação da questão de saber se é aplicada apenas a importações: a primeira questão é conceptualmente separada desta última. O facto de a importação constituir o facto gerador do imposto não é determinante para a sua classificação nos termos dos artigos 9.° a 13.°, por um lado, ou 95.°, por outro: o facto gerador do imposto, no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado na importação, por exemplo, verifica-se com a importação, mas tal não significa, evidentemente, que se trata de um encargo sobre as importações» [11].

27. De qualquer modo, o Tribunal de Justiça tem estado disposto a considerar que certos

10 — V. acórdão Haahr Petroleum, já referido na nota 5, n.° 25.

11 — Acórdão já referido na nota 5, n.° 43 das conclusões.

impostos aplicados expressamente à passagem da fronteira ficam sob a alçada do artigo 95.° e não dos artigos 9.° e 12.°: v., por exemplo, o acórdão Comissão/Itália [12], que respeitava a uma «sobretaxa de fronteira» aplicada a certos óleos minerais e seus derivados importados, e o acórdão Stier [13], em que o Tribunal de Justiça declarou que impostos como o imposto sobre o volume de negócios em questão nesse processo estão compreendidos no conceito de imposição interna consagrado no artigo 95.°, ainda que fossem aplicados no momento da importação [14].

28. Em terceiro lugar, a Outokumpu alega que o imposto sobre a electricidade importada não é aplicável, em certos casos, à electricidade nacional e que, na medida em que incide especificamente sobre produtos importados de outro Estado-Membro, mas não sobre produtos nacionais semelhantes, é, portanto, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Este argumento parece comportar vários aspectos, que se podem dividir em duas vertentes.

29. A Outokumpu começa por afirmar que, no que respeita à electricidade produzida na Finlândia a partir de fontes que não a energia hidráulica ou nuclear (como sejam a hulha, o gás natural, os óleos combustíveis pesados, a turfa), não há imposto sobre o produto final como tal, uma vez que só é tributada a matéria-prima a partir da qual a electricidade é produzida.

30. Parece-me, no entanto, que este argumento é infundado. Resulta claramente do despacho de reenvio que o que distingue o imposto aplicado à electricidade produzida a partir de tais fontes do imposto aplicado à electricidade importada e à electricidade produzida na Finlândia de origem nuclear ou hidráulica é a base de cálculo da taxa do imposto. Embora essa diferença possa ter uma importância crucial para determinar se o imposto é contrário ao artigo 95.°, isso não o impede, porém, de ser abrangido pelo âmbito dessa disposição. O Tribunal de Justiça tem declarado, em várias ocasiões, que os impostos sobre a importação e sobre produtos nacionais que assentem em bases diferentes devem ser apreciados à luz do artigo 95.°: pode talvez retirar-se uma analogia particularmente convincente dos processos ditos «das cervejas belgas e luxemburguesas» [15], em que o imposto especial sobre a produção nacional de cerveja era calculado com base na quantidade efectiva de produto intermédio (mosto quente) usado no processo de fabrico, enquanto o imposto sobre a cerveja importada era calculado com base na quantidade de produto final, ajustada a fim de ter em conta a quantidade nocional de mosto usada para a produção da cerveja.

31. De qualquer modo, ainda que o imposto incidisse sobre a fonte primária de energia, tal não afastaria, por si só, a aplicação do artigo 95.°: o Tribunal de Justiça declarou muito precocemente que o primeiro parágrafo do artigo 95.° visa o conjunto das imposições que incidem efectiva e especificamente sobre o produto nacional em todos os estádios do seu fabrico e da sua comerci-

12 — Acórdão de 8 de Janeiro de 1980 (21/79, Recueil, p. 1).

13 — Acórdão de 4 de Abril de 1968 (31/67, Colect. 1965-1968, p. 831).

14 — *Idem*, p. 834.

15 — Acórdãos de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo (C-152/89, Colect., p. I-3141) e Comissão/Bélgica (C-153/89, Colect., p. I-3171).

alização anteriores ou concomitantes ao estádio da importação do produto procedente de outros Estados-Membros [16]. A Outokumpu admite este facto na sua tese subsidiária, alegando que o imposto é contrário ao artigo 95.°

32. Além disso, a Outokumpu faz uma série de afirmações relativas às diferentes bases de cálculo do imposto sobre as importações e sobre a produção nacional. Faz notar que, da produção nacional, só a electricidade de origem nuclear está sujeita ao imposto base, enquanto esse imposto incide sobre toda a electricidade importada e que esta está sujeita a uma taxa fixa enquanto a produção nacional é tributada a taxas variáveis com algumas isenções que, por dependerem da fonte de energia que não pode ser identificada quando a electricidade chega à rede, não podem aplicar-se à electricidade importada.

33. Também este argumento é infundado. O Governo finlandês contesta a afirmação da Outokumpu segundo a qual parte da electricidade da rede terá beneficiado de isenções, declarando que as isenções para a electricidade produzida por geradores de potência inferior a 2 megavolt-amperes e para parte da electricidade produzida a partir de turfa só afectam, na prática, a electricidade produzida para consumo pelo próprio produtor, como, por exemplo, por um gerador de emergência de um hospital. No entanto, ainda que tal afirmação fosse verdadeira, seria incorrecto que um sistema fiscal que estabelecesse certas isenções para a produção nacional não fosse abrangido pelo âmbito do artigo 95.°, uma vez que tal sistema seria precisamente o que o artigo 95.° visa reger. De qualquer modo, resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 95.° se aplica em tais circunstâncias: v., por exemplo, os acórdãos Schöttle [17] e Comissão/França [18]. O Tribunal de Justiça dispôs-se até a considerar o artigo 95.° aplicável quando estavam isentos todos os produtos nacionais equivalentes e as matérias-primas a partir das quais eram produzidos [19].

34. Em quarto lugar, a Outokumpu refere-se ao princípio estabelecido pelo Tribunal de Justiça segundo o qual, para ser abrangida pelo âmbito do artigo 95.° do Tratado e não dos artigos 9.° a 12.°, a medida em litígio deve fazer parte de um sistema geral de imposições internas que incida sistematicamente, segundo os mesmos critérios, sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados [20]. Refere quatro critérios que, alegadamente, diferem em função de o imposto especial sobre o consumo incidir sobre electricidade nacional ou importada e conclui que o imposto é um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro e não uma imposição interna na acepção do artigo 95.°

35. Em primeiro lugar, a Outokumpu afirma que o facto gerador do imposto é diferente: quanto à electricidade produzida interna-

16 — Acórdão de 3 de Abril de 1968, Molkerei-Zentrale (28/67, Colect. 1965-1968, p. 787, p. 793). Note-se que a versão francesa é, de algum modo, mais clara do que a inglesa.

17 — Acórdão de 16 de Fevereiro de 1977 (20/76, Colect., p. 87, n.° 21).

18 — Acórdão de 7 de Abril de 1987 (196/85, Colect., p. 1597, n.° 7).

19 — Acórdão Molkerei-Zentrale, já referido na nota 17.

20 — Acórdão de 25 de Janeiro de 1977, Bauhuis (46/76, Colect., p. 1, n.° 11).

mente, é a produção da electricidade ou, sendo de origem não nuclear ou hidráulica, o uso de matéria-prima, enquanto, no que respeita à electricidade importada, é a importação. Como já atrás foi dito, porém, o facto gerador do imposto sobre as importações é frequentemente a importação, e o Tribunal de Justiça tem reconhecido que tal imposto pode, ainda assim, ser apreciado à luz do artigo 95.° É certo que o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Denkavit [21] que, para ser abrangido por um sistema geral de imposições internas, o facto gerador do imposto deve ser idêntico. Esta declaração foi, no entanto, explicada mais recentemente pelo Tribunal de Justiça nos termos seguintes:

«No que se refere à exigência relativa à identidade do facto gerador do imposto, convém precisar que, num caso como o aqui em apreciação, não se poderá ver uma diferença no facto de o produto importado ser tributado no momento da importação e o produto nacional no momento da sua retrocessão ou aplicação, pois mostra-se que, na realidade económica, o estádio de comercialização é o mesmo, uma vez que tanto uma como outra operação são efectuadas com vista à utilização do produto» [22].

36. Em segundo lugar, a Outokumpu afirma que o imposto é cobrado em fases diferentes: no caso da electricidade produzida internamente, o imposto é aplicado na fase da produção, enquanto no caso da electricidade importada é aplicado na fase da distribuição ou do consumo. Esta distinção parece algo artificial, quando se aplica a um bem com as características da electricidade, cuja produção é certamente contemporânea da introdução na rede nacional. De qualquer modo, é certo que o facto de o imposto incidir sobre diferentes fases de produção e de comercialização não impede a aplicação do artigo 95.° [23].

37. Em terceiro lugar, a Outokumpu alega que a base de cálculo é diferente: a electricidade produzida internamente é sujeita a diferentes taxas, conforme seja de origem nuclear ou hidráulica, ou é tributada apenas ao nível das matérias-primas (e mesmo nesse caso de modo diferente), ou não é, de todo, tributada, enquanto a electricidade importada é tributada a uma taxa única, relativamente elevada, e que se torna ainda mais elevada se forem tidos em conta os impostos cobrados pelo Estado de produção. A Outokumpu cita vários acórdãos (em especial, Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods e Van den Abeele [26] e Comissão/Bélgica [27]) para sustentar o seu argumento segundo o qual estas diferenças bastam para retirar o imposto sobre a electricidade do âmbito de aplicação do artigo 95.° Todos estes processos respeitam à qualificação dos encargos baseados em razões de saúde pública e aplicáveis a determinados produtos animais importados. Sustentou-se, em vão, em cada um destes processos, que os encargos eram uma imposição interna, na acepção do artigo 95.°, e não

21 — Já referido na nota 10, n.° 8.

22 — 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). V. também as conclusões do advogado-geral J. Mischo relativas ao processo C-235/90 (acórdão de 19 de Novembro de 1991, Aliments Morvan, Colect., p. I-5419, n.os 8 a 11).

23 — V. acórdão Molkerei-Zentrale, já referido na nota 17.

24 — Acórdão de 5 de Fevereiro de 1976 (87/75, Colect., p. 61).

25 — Já referido na nota 10.

26 — Acórdão de 7 de Abril de 1981 (132/80, Recueil, p. 995).

27 — Acórdão de 20 de Março de 1984 (314/82, Recueil, p. 1543).

encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, por haver encargos, alegadamente equivalentes, para os controlos dos produtos nacionais. O processo Bresciani respeitava a uma taxa de inspecção obrigatória de saúde pública de peles cruas de bovino importadas e a uma taxa de inspecção veterinária obrigatória aquando do abate de animais nacionais, cujo principal objectivo era determinar se a carne era própria para consumo. O processo Denkavit respeitava a uma taxa sobre a banha importada, obtida por pressão ou fundida, ou extraída mediante solventes, e um encargo sobre o abate de animais nacionais. O processo United Foods e Van den Abeele respeitava a taxas de inspecção de peixe: a inspecção do peixe pescado em águas nacionais era feita nos mercados e respeitava às condições higiénicas, frescura e pureza do peixe, enquanto a inspecção das importações era feita nas alfândegas e respeitava, em particular, ao certificado sanitário, aos meios de transporte e ao estado de conservação do peixe. O processo Comissão/Bélgica dizia respeito a uma taxa de inspecção sanitária, efectuada durante e depois do abate de aves nacionais, calculada com base no número de visitas do veterinário e no número de animais, e a um encargo cobrado aquando da importação de carne de aves, calculado com base no peso.

38. Na minha opinião, estes acórdãos não estabelecem qualquer princípio geral segundo o qual a utilização de diferentes bases de cálculo para as importações e para os produtos nacionais é um factor decisivo para a classificação do encargo como sendo de efeito equivalente a um direito aduaneiro (embora seja, evidentemente, particularmente relevante para a questão de saber se o imposto é contrário ao artigo 95.°, pelo que voltarei a este assunto nesse contexto). Os encargos em questão em todos esses processos eram aplicados com base em realidades manifestamente distintas no que respeita às importações e aos produtos nacionais e, como tal, não me parece que sejam comparáveis ao imposto sobre a electricidade em questão no caso em apreço. Esses acórdãos reflectem, pelo contrário, a relutância do Tribunal de Justiça em classificar taxas de inspecção sanitária como imposições internas apenas por ser possível identificar encargos nacionais vagamente equivalentes, e sublinham o princípio segundo o qual, como o advogado-geral J.-P. Warner expôs no processo Denkavit:

«para que um imposto possa ser considerado como fazendo parte de um regime geral de imposições internas de um Estado-Membro... [o] facto de os produtos nacionais serem sujeitos a um encargo semelhante ao que incide sobre os produtos estrangeiros, através de outras taxas, não é suficiente» [28].

39. Por fim, a Outokumpu afirma que o imposto não incide sobre grupos de produtos independentemente da sua origem, uma vez que a taxa do imposto e a base de cálculo são diferentes quanto à electricidade produzida na Finlândia e quanto à electricidade importada. A Outokumpu afirma que o imposto só pode ser abrangido pelo âmbito do artigo 95.° se a proveniência das mercadorias for irrelevante para efeitos da taxa do imposto, da base de cálculo ou do modo

28 — Já referido na nota 10, p. 1939.

como o imposto se aplica. Este argumento baseia-se, porém, numa leitura incorrecta da jurisprudência invocada pela Outokumpu. A Outokumpu refere-se aos acórdãos do Tribunal de Justiça Co-Frutta [29], Simba e o. [30] e OTO [31]. Todavia, nestes processos, o Tribunal de Justiça, ao analisar o encargo em questão, limitou-se a referir que a questão de saber se as mercadorias a ele sujeitas eram produzidas internamente ou no estrangeiro não tinha qualquer relevância para a taxa, a base de cálculo ou o modo de cobrança do encargo: não disse que se tratava de um requisito essencial para a aplicação do artigo 95.° Não seria normal que o artigo 95.° se não pudesse aplicar aos exemplos mais flagrantes do mal que visa remediar, ou seja, às diferenças explícitas de taxas de imposto para produtos importados e para produtos nacionais. De qualquer modo, é claro, desde o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Haahr Petroleum [32], que o artigo 95.° se aplica a tais impostos.

40. Consequentemente, não fiquei convencido pelos vários argumentos da Outokumpu, segundo os quais o imposto especial finlandês sobre a electricidade importada seria um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Na minha opinião, o imposto insere-se num regime geral de imposições internas e, como tal, a sua compatibilidade com o direito comunitário deve ser apreciada à luz do artigo 95.° do Tratado.

29 — Já referido na nota 9, n.° 12.

30 — Acórdão de 9 de Junho de 1992 (C-228/90 a C-234/90, C-339/90 e C-353/90, Colect., p. I-3713, n.° 8).

31 — Acórdão de 13 de Julho de 1994 (C-130/92, Colect., p. I-3281, n.° 12).

32 — Já referido na nota 5, n.° 25.

Compatibilidade do imposto com o artigo 95.°

41. O primeiro parágrafo do artigo 95.° proíbe imposições internas superiores às que incidem, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares.

42. O Governo finlandês é de opinião que o imposto deve ser apreciado à luz do artigo 95.°, mas considera-o compatível com esta disposição. Na falta de harmonização dos impostos em causa, tributar a electricidade importada a uma taxa média é a única maneira lógica de tratar equitativamente a electricidade importada e é da competência interna do Estado-Membro.

43. A Outokumpu alega que a Lei n.° 1473/1994 é incompatível com o artigo 95.°, na medida em que estabelece um imposto interno sobre a electricidade importada que, no que respeita à electricidade produzida a partir de determinadas fontes, é superior ao imposto que incide, directa ou indirectamente, sobre o produto nacional similar.

44. Gostaria aqui de sublinhar a referência da Outokumpu ao facto de a electricidade importada da Suécia (que, segundo a Outokumpu, é o único Estado-Membro que

exporta electricidade directamente [33] para a Finlândia) já ter sido sujeita ao imposto aplicável na Suécia, que não é reembolsado aquando da exportação. O efeito cumulativo dos impostos sueco e finlandês aumenta ainda mais, obviamente, a diferença entre o total dos impostos que incidem sobre a electricidade importada produzida a partir de certas fontes (sobretudo a electricidade produzida por centrais hidroeléctricas construídas antes de 1978) e o imposto que incide sobre a electricidade produzida na Finlândia a partir das mesmas fontes.

45. Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito comunitário não proíbe efeitos de dupla tributação deste tipo. Embora, como o Tribunal de Justiça declarou, a abolição de tais efeitos seja, sem dúvida, desejável, em proveito da livre circulação das mercadorias, tal só pode resultar da harmonização dos sistemas nacionais [34]. O aumento da diferença, devido à prévia incidência dos impostos suecos, não pode, portanto, considerar-se como tendo efeitos discriminatórios. Poderá, além disso, observar-se que os artigos 95.° a 98.° se baseiam no princípio da imposição no destino, ou seja, da tributação das mercadorias pelo país importador. Em aplicação desse princípio, a Suécia podia, legalmente, reembolsar, aquando da exportação, os impostos que tenham incidido sobre a produção de electricidade na Suécia: v. o artigo 96.°

46. O Governo francês, embora reconhecendo que é difícil, senão impossível, determinar o modo de produção da electricidade importada, entende que o regime finlandês é contrário ao artigo 95.°: é susceptível de ser discriminatório relativamente à electricidade importada de outros Estados-Membros, uma vez que tal electricidade pode ser tributada a uma taxa mais elevada do que a mesma quantidade de electricidade produzida na Finlândia a partir da mesma fonte.

47. A Comissão, que também conclui pela incompatibilidade do regime fiscal com o artigo 95.°, refere-se, além disso, ao facto de a electricidade produzida na Finlândia, a partir de certas fontes e em certas circunstâncias, beneficiar de uma isenção do imposto.

48. O Tribunal de Justiça declarou em vários acórdãos que o primeiro parágrafo do artigo 95.° é infringido quando a imposição que incide sobre um produto importado e a que incide sobre um produto nacional similar sejam calculadas de maneira diferente, com base em critérios diferentes que levem, ainda que só nalguns casos, a que incida sobre o produto importado uma imposição mais elevada [35]. O Tribunal de Justiça declarou,

33 — Parte dela pode, porém, ter origem na Dinamarca. A Rússia é o outro principal exportador de electricidade para a Finlândia.

34 — Acórdão de 29 de Junho de 1978, Larsen (142/77, Colect., p. 549, n.os 32 a 36).

35 — Acórdãos de 17 de Fevereiro de 1976, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels (45/75, Colect., p. 89, n.° 17); de 22 de Junho de 1976, Bobie (127/75, Recueil, p. 1079, n.° 3, Colect., p. 443); de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo, já referido na nota 16, n.° 20, e Comissão/Bélgica, já referido na nota 16, n.° 12, e de 12 de Maio de 1992, Comissão/Grécia (C-327/90, Colect., p. I-3033, n.° 12). V. também as conclusões que apresentei nos processos Comissão/Luxemburgo e Comissão/Bélgica, já referidos na nota 16, n.° 26.

portanto, incompatíveis com o artigo 95.° os regimes que envolvam um imposto progressivo para os produtos nacionais e um imposto a uma taxa fixa para os importados [36], um imposto sobre a produção nacional que envolva o cálculo das perdas efectivas do processo de fabrico e um imposto sobre as importações em que tais perdas sejam calculadas com base numa taxa fixa [37], e um imposto sobre a produção nacional, baseado no preço por grosso efectivo, e um imposto sobre as importações sujeito a um aumento, a taxa fixa, da base de cálculo do imposto [38].

49. Uma vez que a estrutura do imposto especial finlandês sobre a electricidade em questão implica a possibilidade de a electricidade importada, produzida a partir de determinada fonte, ser sujeita a uma taxa de imposto superior à electricidade produzida na Finlândia a partir de uma fonte equivalente, o imposto é, à primeira vista, contrário ao primeiro parágrafo do artigo 95.°, à luz do princípio estabelecido naqueles acórdãos. Não seria necessariamente assim se se pudesse demonstrar que toda a electricidade importada provém de fontes tais que, se tivesse sido produzida na Finlândia, o imposto seria o mesmo ou superior à taxa fixa aplicável às importações: se, por exemplo, toda a electricidade importada fosse produzida a partir de energia nuclear, o imposto total de 2,2 p/kWh que sobre ela incidiria seria inferior ao imposto total de 2,4 p/kWh que incide sobre a electricidade produzida a partir de energia nuclear na Finlândia. Porém, uma vez que é ponto assente que não é possível determinar o modo de produção da electricidade importada, pode partir-se do princípio de que, pelo menos em certos casos, o imposto que incide sobre a electricidade importada excede o que incide sobre a electricidade produzida internamente a partir de fontes equivalentes [39].

50. O Governo finlandês alega, no entanto, que a estrutura fiscal se justifica por razões ambientais. Refere-se à jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça segundo a qual o direito comunitário não limita, no actual estado da sua evolução, a liberdade de cada Estado-Membro estabelecer disposições fiscais que façam a distinção entre determinados produtos, ainda que similares no sentido do artigo 95.°, em função de critérios objectivos, como sejam a natureza das matérias-primas utilizadas ou os processos de produção aplicados, e que tal distinção é compatível com o direito comunitário se prosseguir objectivos de política económica, eles próprios, compatíveis com as exigências do Tratado e da legislação comunitária [40]. O Governo finlandês sugere que, à luz do artigo 130.°-R do Tratado, que estabelece os objectivos da política da Comunidade no domínio do ambiente, esses critérios incluem considerações ambientais. O facto de a electricidade ser tributada diferentemente em

36 — Acórdãos Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels e Bobie, já referidos na nota 36.

37 — Acórdãos Comissão/Luxemburgo e Comissão/Bélgica, já referidos na nota 16.

38 — Acórdão Comissão/Grécia, já referido na nota 36.

39 — V. os acórdãos Comissão/Luxemburgo, já referido na nota 16, n.° 25, Comissão/Bélgica, já referido na nota 16, n.° 16, e Comissão/Grécia, já referido na nota 36, n.° 20.

40 — V., por exemplo, o acórdão Comissão/França, já referido na nota 19, n.° 6.

função das fontes reflecte, na sua opinião, o único método praticável de aliar considerações ambientais à tributação da electricidade.

51. Se é verdade que o Tribunal de Justiça tem reconhecido que regimes tributários diferentes podem ser justificados por critérios objectivos, tem sempre acrescentado o requisito segundo o qual, para serem compatíveis com o direito comunitário, as normas específicas devem ser estabelecidas de modo a evitar qualquer forma de discriminação, directa ou indirecta, relativamente às importações de outros Estados-Membros ou qualquer forma de protecção dos produtos nacionais concorrentes [41]. Mesmo quando a tributação diferenciada prossegue objectivos sociais ou económicos legítimos (e o Tribunal de Justiça aceitou implicitamente, ainda antes da inserção do artigo 130.°-R no Tratado, que as considerações ecológicas podiam ser um objectivo legítimo [42]), o princípio fundamental da não discriminação exige efeitos neutros, pelo que os benefícios fiscais, tais como isenções ou reduções de impostos, devem ser tornados extensivos aos produtos importados que preencham as mesmas condições que os produtos nacionais objecto de tais benefícios [43].

52. Note-se que um Estado-Membro que queira manter taxas de impostos diferenciadas baseadas em critérios objectivos, tais como, no caso em apreço, o modo de produção, pode exigir ao importador que apresente provas adequadas de que tais critérios são respeitados, se tal for praticável, desde que os requisitos em matéria de prova não sejam mais severos para os produtos importados do que no que respeita aos produtos nacionais similares, nem sejam desproporcionados relativamente ao objectivo prosseguido, que é o de eliminar o risco de fraude [44].

53. Porém, quando tal não seja possível, um sistema que aplica uma tributação diferenciada, baseada no modo de produção, aos produtos nacionais e um imposto a uma taxa fixa às importações não pode, segundo a jurisprudência já consagrada, ser conciliado com o artigo 95.°, uma vez que o Tribunal de Justiça declarou que um tratamento diferenciado não pode ser justificado por dificuldades práticas na distinção das importações que satisfaçam tais critérios. No acórdão Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels [45], o Tribunal de Justiça declarou:

«Não poderá contra esta afirmação [de que há violação do artigo 95.°] invocar-se que, se ao produto importado é aplicado um imposto fixo enquanto que ao produto nacional é aplicado um imposto de acordo com escalões degressivos ou progressivos, isto acontece pela razão de, no primeiro caso, não ser possível proceder às necessárias verificações.

41 — V., por exemplo, os acórdãos de 15 de Março de 1983, Comissão/Itália (319/81, Recueil, p. 601, n.° 13), e de 4 de Março de 1986, Comissão/Dinamarca (106/84, Colect., p. 833, n.° 22).

42 — Acórdão de 8 de Janeiro de 1980, Comissão/Itália (21/79, Recueil, p. 1).

43 — Acórdãos Comissão/Itália, já referido na nota 43, n.os 14 e 15, e Comissão/França, já referido na nota 19, n.° 7.

44 — Acórdãos Comissão/Itália, já referido na nota 43, n.os 20 e 21, e Comissão/França, já referido na nota 19, n.os 14 e 15.

45 — Já referido na nota 36.

Com efeito, se se verificasse que seria impossível estabelecer imposições igualmente degressivas ou progressivas para os produtos internos e importados, é possível, em todo o caso, para respeitar a proibição da discriminação estabelecida no artigo 95.°, aplicar aos dois produtos um mesmo imposto pré-fixado ou fixo» [46].

54. Portanto, neste caso, se não for possível ao importador, na prática, provar o modo de produção da electricidade, parece que só resta uma alternativa ao Estado-Membro de importação: tributar as importações à taxa mais baixa aplicável à produção interna. Com base em decisões anteriores do Tribunal de Justiça, um sistema de tributação de fontes de energia em que o imposto sobre a electricidade importada é, ainda que só nalguns casos, superior ao imposto sobre a electricidade produzida internamente, pareceria contrário ao primeiro parágrafo do artigo 95.° do Tratado.

55. O presente processo apresenta, todavia, determinadas características que não se encontram em nenhum dos acórdãos do Tribunal de Justiça atrás referidos e que levantam a questão de saber se os princípios existentes se devem igualmente aplicar ao caso em apreço.

56. Em primeiro lugar, e sobretudo, parece haver uma justificação imperiosa para o regime fiscal em questão no caso em apreço: as taxas diferenciais de imposto para a electricidade nacional terão, aparentemente, sido estabelecidas com vista a beneficiar a electricidade produzida através de métodos menos nocivos para o ambiente, em detrimento da electricidade produzida através de métodos mais nocivos. A alegação do Governo finlandês neste sentido é apoiada pela estrutura das taxas de imposto, que vão desde taxas muito elevadas para a electricidade produzida a partir de óleos combustíveis pesados e da hulha, até taxas muito baixas para a energia hidroeléctrica. A fixação de uma taxa média para as importações não afecta, obviamente, o impacto ambiental da electricidade importada no país onde esta é produzida, mas parece ter visado corresponder à taxa média aplicável à produção nacional e, como tal, permitir à Finlândia manter as suas taxas sobre a produção nacional justificadas por razões ambientais. Nos seus acórdãos relativos ao artigo 95.°, o Tribunal de Justiça não se pronunciou directamente, até à data, sobre a posição das considerações ambientais como justificação da diferenciação das taxas de imposto. Embora tais considerações estivessem, em parte, subjacentes ao tratamento fiscal privilegiado dos produtos petrolíferos regenerados, no acórdão Comissão/Itália [47], o Tribunal de Justiça não abordou a questão. O advogado-geral H. Mayras, todavia, considerou-a nas suas conclusões nesse processo. Tendo chegado a uma conclusão preliminar segundo a qual as divergências entre as legislações nacionais podiam levar a disparidades na tributação dos lubrificantes regenerados de origem nacional e dos produtos similares importados, susceptíveis de afectar o funcionamento do mercado comum e de falsear a concorrência, prosseguiu: «No entanto, a supressão destas disparidades não deve, em caso algum, levar a que a protecção do ambiente fique comprometida» [48].

46 — Já referido na nota 36, n.° 15. V. também o acórdão Comissão/Grécia, já referido na nota 36, n.° 24.

47 — Já referido na nota 43.

48 — P. 21.

57. Depois deste processo e de outras decisões do Tribunal de Justiça sobre o artigo 95.°, os Tratados foram alterados no sentido de destacar objectivos ambientais. Assim, o preâmbulo do Tratado da União Europeia refere-se à determinação dos Estados-Membros de promover o progresso económico e social, no contexto do reforço da protecção do ambiente [49]. O Tratado que institui a Comunidade Europeia, tal como foi alterado pelo Tratado da União Europeia, estabelece que uma das missões da Comunidade é a promoção de um crescimento sustentável que respeite o ambiente [50] e que as suas actividades incluirão uma política no domínio do ambiente [51]. O artigo 130.°-R, já referido, é consagrado à política comunitária do ambiente e dispõe, em especial, que as exigências em matéria de protecção do ambiente devem ser integradas na definição e aplicação das demais políticas comunitárias [52]. Como o advogado-geral N. Fennelly comentou num processo recente, os poderes e responsabilidades da Comunidade em matéria de garantia do respeito do ambiente são, em princípio, um complemento inelutável dos seus poderes e responsabilidades em matéria de regulamentação da actividade económica [53].

58. Na área específica da política da electricidade, a importância dada pelo Conselho ao impacto ambiental dos modos de produção é realçada no preâmbulo da Directiva 90/547/CEE do Conselho, de 29 de Outubro de 1990, relativa ao trânsito de electricidade nas grandes redes [54], onde se declara o seguinte:

«... mais do que qualquer outra medida que contribua para a realização do mercado interno, a política energética não deverá ser executada apenas na perspectiva de uma redução dos custos e da prática da concorrência, mas deverá igualmente ter em conta a necessidade de assegurar a segurança do abastecimento e a compatibilidade dos métodos de produção da energia com o ambiente;

... para alcançar esse objectivo, convém ter em conta as características particulares do sector da electricidade» [55].

59. Uma outra característica do presente processo resulta do facto de a electricidade ser, como já se referiu, um bem especial, que não é facilmente assimilável a outras mercadorias ou produtos. Uma vez que não pode ser armazenada, a sua produção é contemporânea do seu lançamento na rede e, portanto, da sua disponibilidade para o consumo. Por esta razão, é ponto assente que é não só difícil mas impossível identificar a fonte e, a partir dela, o modo de produção da electricidade importada. Assim, pode não ser conveniente

49 — Sétimo considerando do preâmbulo.

50 — Artigo 2.°

51 — Artigo 3.°, alínea k).

52 — Artigo 130.°-R, n.° 2, terceira frase.

53 — Acórdão de 11 de Julho de 1996, Royal Society for the Protection of Birds (C-44/95, Colect., p. I-3805, n.° 45 das conclusões).

54 — JO L 313, p. 30.

55 — Quarto e quinto considerandos.

aplicar à electricidade os princípios desenvolvidos em processos respeitantes a mercadorias como o álcool, os produtos petrolíferos ou a cerveja, cuja origem é mais facilmente detectável.

60. A anterior jurisprudência do Tribunal de Justiça pode servir para demonstrar que um sistema fiscal em que são aplicadas taxas diferenciadas à produção nacional, enquanto às importações equivalentes é aplicada uma taxa correspondente à média dessas taxas, nunca pode ser compatível com o artigo 95.°, uma vez que a aplicação de uma taxa de imposto às importações que corresponde à média das taxas diferenciadas aplicadas à produção nacional pode implicar que certas importações sejam tributadas a uma taxa mais elevada do que os produtos nacionais equivalentes [56]. Esta conclusão inequívoca não parece apropriada quando as importações são, como no caso da electricidade, de tal modo enredadas que não se pode provar, nem sequer identificar, qualquer caso individual de agravamento fiscal. Sobretudo quando, como no caso em apreço, as taxas diferenciadas sobre a produção interna se baseiam em diferentes modos de produção e é impossível determinar o modo de produção das importações, ou mesmo identificar as importações que provêm de um determinado produtor, a estrita aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça levaria, na prática, a que um Estado-Membro nunca pudesse aplicar taxas diferenciadas à produção interna.

56 — V. a jurisprudência já referida na nota 40.

61. Do mesmo modo, foi a falta de alternativas praticáveis que levou os autores do Tratado a estabelecer, no artigo 97.°, que os Estados-Membros que cobrem o imposto sobre o volume de negócios segundo o sistema do imposto cumulativo em cascata podem proceder à fixação de taxas médias por produto ou grupo de produtos, sem prejuízo dos princípios enunciados nos artigos 95.° e 96.° do Tratado. É certo que o alargamento da aplicação do imposto sobre o volume de negócios a muitas categorias de bens e serviços significa que o recurso à taxa média não é, em última análise, uma solução satisfatória, pelo que o legislador comunitário acabou por substituir os sistemas de imposto cumulativo em cascata pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado. Os problemas que surgem com a electricidade são, porém, muito mais específicos e devem-se às características particulares do produto. Parece-me que, na falta de normas comunitárias sobre a matéria, retirar aos Estados-Membros qualquer possibilidade de usarem um sistema de tributação diferenciado para prosseguir objectivos de política do ambiente relativamente à produção de electricidade seria desproporcionado, uma vez que as médias, se forem devidamente calculadas, não implicam uma restrição global às importações, que qualquer discriminação individual não passa de uma mera presunção não quantificável e que não parece haver, a curto prazo, outro modo de atingir o objectivo ambiental.

62. Todavia, para que, nestas circunstâncias, seja possível um imposto a uma taxa fixa sobre as importações, a média deve ser correctamente calculada. Em especial, deve ser ponderada no sentido de reflectir, precisamente, a gama de produtos nacionais sujeitos à tributação diferenciada; além disso, tal ponderação deve ser revista regularmente em função de alterações das estruturas de produ-

ção. O quadro apresentado pelo Governo finlandês (que consta do n.° 9 das presentes conclusões) leva a crer que a taxa de 22 FIM/MWh aplicada à electricidade importada representa uma média das taxas de imposto aplicadas à electricidade nacional, de diferentes fontes, ponderadas em função da quantidade produzida a partir de cada fonte (partindo do princípio de que os números apresentados como percentagem da produção nacional correspondem, de facto, às percentagens do consumo nacional):

Origem da electricidade	A FIM/MWh	B Percentagem da produção	A x B
Óleos combustíveis pesados	43	2%	86
Hulha	43	19%	817
Turfa	9	8%	72
Gás natural	15	9%	135
Nuclear	24	27%	648
Hidráulica	4	17%	68
		82%	1 826
Taxa média ponderada aplicável à produção nacional (excluindo os 8% da produção nacional isentos de imposto)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Taxa de imposto aplicável às importações (que representam 10% do consumo)			22

Com base neste números, o imposto que incide sobre a electricidade importada é aproximadamente metade do que incide sobre a electricidade nacional produzida a partir dos óleos combustíveis pesados e da hulha [que representa $23\% \left(\frac{2\% + 19\%}{90\%}\right)$ da produção nacional]

e ligeiramente menos do que incide sobre a electricidade nacional de origem nuclear [que representa $30\% \left(\frac{27\%}{90\%}\right)$ da produção nacional].

63. É contudo ao órgão jurisdicional nacional que cabe verificar a exactidão dos números apresentados pelo Governo finlandês e da taxa média que deles resulta, que pode ser legalmente aplicada às importações. Note-se que a Outokumpu apresenta números ligeiramente diferentes. Parece, além disso, que a taxa média de 22 FIM/MWh não tem em conta as categorias de electricidade que estão isentas de imposto (incluindo a electricidade produzida a partir de certos resíduos industriais e a produzida por geradores com potência inferior a 2 megavolt-amperes). Nesse caso, o órgão jurisdicional nacional deve verificar se esse tipo de electricidade está em relação de concorrência com a elec-

tricidade importada. Era o que acontecia se entrasse na rede nacional.

64. À luz de todas as considerações anteriores, concluo que um sistema de tributação da electricidade como o que em causa no processo em apreço não deve ser considerado contrário ao artigo 95.°, desde que a taxa média aplicável às importações tenha sido correctamente calculada.

Conclusão

65. Consequentemente, entendo que se deve responder às questões apresentadas pelo Uudenmaan lääninoikeus da seguinte forma:

1) Um sistema nacional de tributação da electricidade em que a electricidade produzida internamente é sujeita a um imposto especial sobre o consumo a taxas diferenciadas, em função, essencialmente, do modo de produção, enquanto a electricidade importada, independentemente do modo da sua produção, é sujeita a um imposto de taxa fixa, correspondente à média de todas as taxas aplicáveis à produção nacional, não é um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, na acepção dos artigos 9.° e 12.° do Tratado CE, mas sim uma imposição interna, na acepção do artigo 95.° do Tratado CE.

2) O artigo 95.° do Tratado não se opõe a um sistema de tributação da electricidade segundo o qual a electricidade produzida internamente é sujeita a um imposto especial sobre o consumo a taxas diferenciadas, em função, essencialmente, do modo de produção, de forma a favorecer modos de produção menos nocivos para o ambiente, enquanto a electricidade importada, cujo modo de produção é impossível de determinar, é sujeita a um imposto de taxa fixa, correspondente à média, devidamente ponderada, de todas as taxas aplicáveis à produção nacional.