

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

YVES BOT

apresentadas em 14 de Dezembro de 2006¹

I — Introdução

1. No âmbito do presente pedido de decisão prejudicial, é submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber qual o sentido que deve ser dado a alguns conceitos constantes 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 minerais².

2. Em particular, é pedido ao Tribunal de Justiça que interprete o conceito de «águas

comunitárias» por comparação com o de «águas interiores».

3. O Tribunal de Justiça deverá igualmente declarar se a exploração de uma draga portadora deve ser considerada, no seu conjunto, «navegação» na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81 ou se devem distinguir-se as diversas actividades executadas por essa draga no decurso de uma intervenção, nomeadamente, as relativas às deslocações sem carga, às manobras necessárias para as operações de dragagem e ao transporte dos materiais aspirados durante essas operações.

4. Nas presentes conclusões, iremos abordar sucessivamente estes dois problemas.

5. Em primeiro lugar, no que diz respeito à busca de um critério que permita diferenciar os conceitos de águas comunitárias e de

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 316, p. 12. Directiva na última redacção que lhe foi dada pela Directiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994, que altera a Directiva 92/12/CEE relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a Directiva 92/81/CEE relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, bem como a Directiva 92/82/CEE relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 365, p. 46, a seguir «Directiva 92/81»). A Directiva 92/81 foi revogada pela Directiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade (JO L 283, p. 51).

águas interiores, afastaremos o de «linha de base», na acepção dos artigos 3.º a 7.º da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinada em Montego Bay em 10 de Dezembro de 1982³. Também rejeitaremos a abordagem funcional que consiste, substancialmente, em defender que as águas comunitárias, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, correspondem a todas as águas nas quais normalmente se pratica a navegação marítima com fins comerciais.

6. Em contrapartida, defenderemos a interpretação segundo a qual o conceito de águas comunitárias engloba as águas marítimas sob a soberania ou a jurisdição dos Estados-Membros, com excepção das águas interiores referidas no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81. Demonstraremos também que essas águas interiores são constituídas pelo conjunto das vias navegáveis interiores da rede comunitária, conforme enumeradas no anexo I da Directiva 82/714/CEE do Conselho, de 4 de Outubro de 1982, que estabelece as prescrições técnicas das embarcações de navegação interior⁴.

7. Em segundo lugar, no que respeita à interpretação do conceito de «navegação

em águas comunitárias», na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, indicaremos, antes de mais, que uma draga portadora, na medida em que dispõe de um sistema de propulsão que lhe confere autonomia nas suas deslocações, deve ser equiparada ao conceito de navegação. De seguida, iremos propor ao Tribunal de Justiça que responda ao órgão jurisdicional de reenvio que este conceito abrange as manobras efectuadas por uma draga portadora, durante as operações de aspiração do fundo das águas, ou seja, as deslocações por ela realizadas na execução da sua actividade de dragagem.

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

8. Em matéria de impostos especiais de consumo, a Directiva 92/12/CEE do Conselho⁵ estabelece as regras relativas ao regime geral dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo. Nos termos do seu artigo 2.º, n.º 1, «[a] presente directiva, bem como as directivas mencionadas no n.º 2 do artigo 1.º, são aplicáveis no território da Comunidade conforme definido, para cada Estado-Membro, pelo Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e, em especial, pelo seu artigo 227.º [que passou, após alteração, a artigo 299.º CE]», com exclusão de um determinado número de territórios nacionais expressamente referidos.

3 — Convenção aprovada em nome da Comunidade Europeia pela Decisão 98/392/CE do Conselho, de 23 de Março de 1998 (JO L 179, p. 1) e ratificada por todos os Estados-Membros da União Europeia (a seguir «Convenção sobre o Direito do Mar»).

4 — JO L 301, p. 1.

5 — Directiva de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1).

9. As directivas específicas previstas no artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 92/12 são, por um lado, a Directiva 92/81, em causa no presente processo de decisão prejudicial, e, por outro, a Directiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais⁶.

10. Segundo o quinto considerando da Directiva 92/81, «é necessário estabelecer determinadas isenções obrigatórias a nível comunitário».

11. O sexto considerando desta directiva prevê, no entanto, «que é oportuno dar aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem a título facultativo outras isenções ou taxas reduzidas nos respectivos territórios, sempre que tal não dê azo a distorções de concorrência».

12. Esta dualidade entre as isenções obrigatórias, por um lado, e as isenções facultativas, por outro, é detalhada no artigo 8.º, n.ºs 1 e 2 da referida directiva.

13. O artigo 8.º, n.º 1, da Directiva 92/81 tem a seguinte redacção:

«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;

6 — JO L 316, p. 19.

[...]

B — *Direito nacional*

14. O artigo 8.º, n.º 2, da Directiva 92/81 dispõe:

«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.»

15. Na Alemanha, as disposições nacionais relativas à utilização de óleos minerais com isenção de imposto figuram na lei relativa ao imposto sobre os óleos minerais (Mineralölsteuergesetz), de 21 de Dezembro de 1992⁷, assim como no regulamento de aplicação do imposto sobre os óleos minerais (Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung), de 15 de Setembro de 1993⁸.

16. 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 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, nos navios de salvamento no mar e nos barcos de pesca profissionais.

17. Nos termos da habilitação legislativa prevista no § 31, n.º 2, ponto 5, da MinöStG, o legislador alemão excluiu no § 17.º, n.º 5, do MinöStV, diversos tipos de embarcações do conceito de «navios» na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG. Deste modo, o

7 — BGBl. 1992 I, pp. 2150 e 2185, a seguir «MinöStG».

8 — BGBl. 1993 I, p. 1602, a seguir «MinöStV».

referido § 17 prevê, nomeadamente, no seu n.º 5, ponto 2, que os engenhos flutuantes tais como as escavadoras, as gruas e os elevadores de grãos, não são considerados «navios» na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4 da MinöStG, de modo que os combustíveis utilizados a bordo destes como carburante e para o aquecimento não podem beneficiar de isenção fiscal.

19. Uma draga portadora permite extrair por sucção areia, cascalho e outros materiais semelhantes do fundo da água. A mistura de água e de materiais que deste modo é aspirada para os porões da draga é em seguida transportada para um local onde é depositada.

20. Em 3 de Abril de 2000, a Jan de Nul declarou ao Hauptzollamt Oldenburg (a seguir «Hauptzollamt») a quantidade de óleos minerais que tinha consumido durante os trabalhos de aspiração da água e dos materiais.

III — Matéria de facto e processo principal

18. A Jan de Nul NV (a seguir «Jan de Nul» ou a «demandante no processo principal») é uma empresa com sede na Bélgica que se dedica à actividade de engenharia hidráulica. Esta empresa utilizou a draga de sucção denominada Cristoforo Colombo, também conhecida por draga portadora, durante uma operação de dragagem que teve lugar entre 19 de Outubro de 1999 e 17 de Dezembro de 1999 no rio Elba, entre Hamburgo e Cuxhaven⁹.

21. Seguidamente, o Hauptzollamt indicou à demandante no processo principal que também devia ser liquidado imposto sobre os óleos minerais relativamente às quantidades utilizadas durante as deslocações sem carga e as manobras necessárias para as operações de sucção. Da declaração complementar apresentada em 15 de Novembro de 2000 pela Jan de Nul resulta uma dívida no valor de 183 127,02 DEM.

22. Por decisão de 3 de Julho de 2002, o Hauptzollamt indeferiu a reclamação que a Jan de Nul apresentou desta declaração em 19 de Dezembro de 2000. Em consequência, em 2 de Agosto de 2002, esta empresa interpôs recurso junto do Finanzgericht Hamburg (tribunal tributário de Hamburgo) (Alemanha).

⁹ — Jan de Nul, nas suas observações escritas, precisa que esta operação foi realizada entre os quilómetros 638 (porto de Hamburgo) e 748 (nas águas ao largo da costa de Cuxhaven).

23. Perante este órgão jurisdicional, a Jan de Nul alegou que a actividade de draga portadora é equiparável à de um navio especializado utilizado na navegação comercial, pelo que os combustíveis que foram utilizados não para o funcionamento da própria draga, mas para o transporte do navio deviam ser isentos de imposto. Na sua opinião, a fixação do imposto sobre os óleos minerais viola o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, que estabelece uma isenção obrigatória para a navegação em águas marítimas comunitárias. Com efeito, segundo a demandante no processo principal, a parte do rio Elba onde os trabalhos foram efectuados cabe na zona de águas comunitárias. A demandante também defendeu, invocando o acórdão do Tribunal de Justiça de 1 de Abril de 2004, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*¹⁰, que o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81 isenta do imposto sobre os óleos minerais a navegação comercial praticada nas águas comunitárias independentemente do trajecto.

24. Em contrapartida, o Hauptzollamt alegou, perante este mesmo órgão jurisdicional, que a zona do rio Elba em que a draga portadora realizou os trabalhos constitui uma zona de águas interiores, pelo que a isenção prevista no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81 é deixada ao poder de apreciação conferido às autoridades nacionais. Por outro lado, sublinhou que resulta do § 17, n.º 5, ponto 2, do MinöStV que os engenhos flutuantes, tais como uma draga

portadora, não são navios na acepção do § 4, n.º 1, ponto 4, da MinöStG.

25. Mediante aviso de rectificação 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 2004¹¹, no qual este último tomou em consideração a dualidade das funções exercidas pelas dragas portadoras e distinguiu, para efeitos de isenção do imposto sobre os óleos minerais, as prestações de transporte das prestações de trabalho efectuadas por esses engenhos.

26. Com efeito, o Bundesfinanzhof admitiu que as dragas portadoras, quando fornecem prestações de transporte, são utilizadas como embarcações no âmbito da navegação comercial e devem, nessa medida, ser isentas daquele imposto. Em contrapartida, durante a execução dos trabalhos de dragagem, de sucção e de depósito, é a prestação de trabalho que está em primeiro plano, pelo que os carburantes ou combustíveis utilizados neste âmbito não devem estar isentos do imposto sobre os óleos minerais.

27. No aviso de rectificação, o Hauptzollamt admitiu, portanto, que o consumo de óleos

10 — C-389/02, Colect., p. I-3537.

11 — VII R 4/03, BFHE 205, p. 351.

minerais durante a navegação sem carga da draga portadora devia beneficiar da isenção do imposto sobre os óleos minerais prevista na MinöStG. Em consequência, a declaração de 15 de Novembro de 2000 foi reduzida para o montante de 164 372,74 DEM.

28. Assim as partes concordaram com a inutilidade superveniente da lide relativamente à parte que levou à redução do montante do imposto sobre os óleos minerais. Resulta dos autos que o litígio no processo principal se limita, portanto, a saber se a Jan de Nul deve liquidar este imposto sobre a quantidade de óleos minerais consumida durante as manobras necessárias para as operações de dragagem.

IV — Pedido de decisão prejudicial

29. Em primeiro lugar, no que diz respeito à delimitação do conceito de águas comunitárias e de águas interiores, o Finanzgericht Hamburg esclarece, na sua decisão de reenvio, que o Bundesfinanzhof, num despacho de 23 de Março de 2000¹², aplicou o critério da «linha de base», na aceção dos

artigos 3.º a 7.º da Convenção sobre o Direito do Mar¹³.

30. No entanto, segundo o Finanzgericht Hamburg, é admissível uma interpretação diferente do conceito de águas comunitárias que também poderá ser considerado como abrangendo todas as águas utilizadas por navios de mar. Com efeito, uma vez que a Directiva 92/81 diferencia a navegação em águas marítimas comunitárias e a navegação em águas interiores, o órgão jurisdicional de reenvio considera defensável utilizar o tipo de navegação como critério de delimitação. Nesta perspectiva, poderiam, pois, ser designadas como vias navegáveis interiores as águas nas quais é normalmente praticada a navegação fluvial, ao passo que as águas comunitárias seriam aquelas em que é normalmente praticada a navegação marítima.

13 — Nos termos do artigo 3.º da Convenção sobre o Direito do Mar, a linha de base constitui o ponto em que o mar territorial começa e permite medir a sua largura. Com efeito, nos termos deste artigo, «todo o Estado tem o direito de fixar a largura do seu mar territorial até um limite que não ultrapasse 12 milhas marítimas, medidas a partir de linhas de base determinadas de conformidade com a presente Convenção». Os Estados podem aplicar dois métodos para determinar as linhas de base. O primeiro método é o da «linha de base normal» (artigo 5.º da Convenção sobre o Direito do Mar): trata-se da linha da baixa-mar ao longo da costa, ou seja, da linha ao nível da qual se retiram as águas nas marés mais baixas. O outro método, o das «linhas de base rectas» (artigo 7.º da Convenção sobre o Direito do Mar), consiste em «linhas partidas que, através das águas, unem pontos assinalados situados na costa ou em ilhas vizinhas» (Lucchini, L., e Voelckel, M., *Droit de la Mer*; tomo 1, Pédone, Paris, 1990, pp. 178 e 179). Nos termos do artigo 8.º, n.º 1, da Convenção sobre o Direito do Mar, «[e]xceptuando o disposto na parte IV, as águas situadas no interior da linha de base do mar territorial fazem parte das águas interiores do Estado». A linha de base permite igualmente medir a largura de outras zonas marítimas, tais como a zona contígua e a zona económica exclusiva (v., respectivamente, os artigos 33.º, n.º 2, e 57.º da Convenção sobre o Direito do Mar).

12 — VII S 26/99, BFHE 191, p. 184.

31. O órgão jurisdicional de reenvio também refere que a interpretação segundo a qual há isenção fiscal no exterior da linha de base, ao passo que deve ser liquidado o imposto, em cumprimento das leis nacionais, sobre o óleo mineral consumido no interior desta linha, comporta dificuldades práticas consideráveis, tanto para o operador do navio, como para a administração aduaneira, aquando dos controlos. De facto, durante a intervenção de uma draga portadora, a linha de base pode ser ultrapassada várias vezes.

32. Por outro lado, segundo o mesmo órgão jurisdicional, o facto de assentar em linhas de base conduz também a resultados difíceis de entender e, em última análise, incoerentes, já que as linhas de base não são todas desenhadas do mesmo modo. A este respeito, o referido órgão jurisdicional observa que, entre Hamburgo e Cuxhaven, o rio Elba se situa no interior da linha de base que une as ilhas adjacentes, e seria, em consequência, uma via navegável interior, enquanto, por exemplo, na zona do Mar Báltico, o rio Trave deve considerar-se que pertence às águas marítimas.

33. Em segundo lugar, no que respeita ao sentido a dar ao conceito de navegação, o Finanzgericht Hamburg refere ter dúvidas quanto à utilidade da distinção entre a prestação de transporte e a realização dos trabalhos fornecidos pela draga portadora. Em seu entender, qualquer forma de navegação implica um consumo de óleos minerais, mesmo quando a embarcação não se desloca.

34. O órgão jurisdicional de reenvio também refere que uma tal diferenciação coloca problemas de ordem prática. Para além das despesas que as necessárias distinções implicam ao elaborar as declarações de imposto sobre os óleos minerais, este órgão jurisdicional verifica que se levantam dificuldades de delimitação consideráveis, dado que outros tipos de navios especializados também realizam trabalhos susceptíveis de dar origem a questões semelhantes às levantadas pelas dragas portadoras. A este respeito cita o exemplo dos navios de carga equipados com dispositivos que lhes permitem realizar operações de carga e descarga com toda a autonomia, sem recurso às gruas portuárias.

35. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a análise pode assentar em saber se o navio em causa tem um sistema de propulsão próprio e se este é utilizado. Assim, deveria considerar-se «navegação» qualquer forma de navegação, independentemente do trajecto — que pode também consistir numa prestação de trabalho — desde que seja utilizado um sistema de propulsão próprio do navio.

36. O órgão jurisdicional de reenvio conclui as suas observações mencionando que se as orientações que esboçou vierem a ser consideradas correctas, a intervenção controvertida da draga portadora no rio Elba, entre Cuxhaven e Hamburgo, constituirá «navegação em águas marítimas comunitárias» na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81. Deve nesse caso, o recurso nele interposto pela Jan de Nul ter provimento.

37. No entanto, tendo dúvidas sobre a interpretação desta disposição da Directiva 92/81, bem como do artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da mesma, o Finanzgericht Hamburg decidiu suspender a instância, ficando a aguardar uma resposta do Tribunal de Justiça às seguintes questões prejudiciais:

V — Apreciação

A — Quanto à primeira questão prejudicial

38. Com esta primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede, no essencial, ao Tribunal de Justiça que interprete 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.º, n.º 2, alínea b), desta directiva.

«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.º, n.º 2, alínea b), da referida Directiva?

39. Resulta tanto do despacho de reenvio do Finanzgericht Hamburg, como das observações escritas apresentadas junto do Tribunal de Justiça pela Jan de Nul, pelo Hauptzollamt, pelo Governo belga e pela Comissão das Comunidades Europeias, que duas hipóteses principais são exploradas com vista a responder a esta questão, a saber, por um lado, a pertinência do critério da linha de base previsto na Convenção sobre o Direito do Mar e, por outro, a possibilidade de uma abordagem funcional.

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.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, ou é necessário diferenciar entre os vários tipos de actividade exercida durante cada operação?»

40. A este respeito, procurando definir o conceito de águas comunitárias, a Jan de Nul considera que se deve partir da actividade essencial exercida nessas águas. Segundo a demandante no processo principal, a distinção entre águas comunitárias e águas fluviais devia ser feita de acordo com uma aborda-

gem funcional e não a partir do critério da linha de base previsto pela Convenção sobre o Direito do Mar. Com efeito, este critério persegue uma finalidade diferente da Directiva 92/81, a saber, a delimitação dos direitos soberanos de cada um dos Estados que são partes nesta convenção, bem como das suas obrigações recíprocas.

41. A Jan de Nul explica assim a abordagem funcional que defende: para distinguir entre os dois conceitos a interpretar, importa basear-se no tipo de transporte realizado respectivamente, nas águas comunitárias e fluviais, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. Assim, as águas em que navegam normalmente os navios fluviais devem ser consideradas águas fluviais, já que, em virtude da sua configuração, as águas fluviais, normalmente, não são apropriadas para os navios de mar. Em contrapartida, as águas marítimas são todas as águas que, segundo uma abordagem natural, fazem parte do mar ou que, em razão da sua configuração, são utilizadas por navios de mar.

42. De acordo com esta abordagem, tanto o Mar de Wadden como o acesso aos portos internacionais de Emdem, Bremen, Bermerhaven, Cuxhaven e Hamburgo, bem como o acesso ao canal de Kiel deveriam ser considerados águas marítimas, logo, águas comunitárias.

43. À semelhança do Finanzgericht Hamburg e da Jan de Nul, a Comissão considera que a utilização do critério da linha de base não é pertinente na medida em que este critério, que constitui um instrumento técnico que persegue as finalidades próprias da Convenção sobre o Direito do Mar, não permite garantir que possam ser alcançados os objectivos subjacentes ao artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, a saber, garantir o bom funcionamento do mercado interno e evitar as distorções da concorrência.

44. Também a Comissão propõe que a delimitação entre as águas comunitárias e as águas interiores seja definida à luz da redacção e da finalidade da Directiva 92/81. Esta abordagem privilegia uma interpretação do conceito de águas comunitárias correspondente à proposta apresentada pelo Finanzgericht Hamburg, a saber, todas as águas nas quais se pratica normalmente a navegação marítima com fins comerciais. Segundo a Comissão, a zona em causa no litígio no processo principal, entre a costa alemã e o porto de Hamburgo, um dos maiores portos marítimos do mundo, deve ser considerada parte das águas comunitárias assim definidas.

45. A Comissão acrescenta que esta interpretação tem como consequência, em conformidade com a finalidade do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, que a navegação marítima é tratada da mesma forma em todas as situações pertinentes,

independentemente da posição do porto em que o navio acostou em relação à costa, ou seja, directamente na costa ou mais no interior do território, nas margens de um grande rio.

46. Compartilhando, substancialmente, dos argumentos expostos pelo Finanzgericht Hamburg na sua decisão de reenvio, o Hauptzollamt também considera que o critério da linha de base não devia ser utilizado para delimitar as águas comunitárias e as águas interiores.

47. Porém, entende que uma abordagem funcional, por força da qual são consideradas águas comunitárias todas as águas que estejam aptas a ser utilizadas por navios de mar, é passível de colidir com os direitos dos Estados-Membros. De facto, para além das águas marítimas, os navios de mar podem utilizar todas as águas alemãs que possuam a profundidade necessária. Para além do rio Elba até Hamburgo, o mesmo sucede com o Weser até Bremen, o rio Hunte até Oldenburg, o canal de Kiel (Nord-Ostsee-Kanal), o Ems até Leer e o Reno até Duisburg. Se uma interpretação daquela natureza fosse aplicada, a República Federal da Alemanha deveria, em cumprimento do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, isentar do imposto o óleo mineral utilizado como combustível nas vias de água acima referidas, que o Hauptzollamt considera águas interiores.

48. Para sustentar esta posição, o mesmo refere que, segundo a definição do conceito de águas interiores constante do § 1, n.º 1, ponto 1, da lei federal relativa às vias de água (Bundeswasserstraßengesetz), na redacção de 4 de Novembro de 1998¹⁴, o rio Elba constitui uma via navegável interior desde a fronteira germano-checa até ao local onde este rio desagua no Mar do Norte, junto de Cuxhaven. Além disso, o direito alemão determina as vias navegáveis interiores destinadas a serem utilizadas por navios de mar. Deste modo, a zona do Elba situada entre a fronteira inferior do porto de Hamburgo e a embocadura no Mar do Norte junto de Cuxhaven também é uma via navegável marítima, nos termos do § 1, n.º 1, ponto 6, do despacho sobre vias marítimas navegáveis (Seeschiffahrtsstraßenordnung), na redacção de 22 de Outubro de 1998¹⁵.

49. Em consequência, o Hauptzollamt propõe ao Tribunal de Justiça que considere as duas definições seguintes:

- as águas comunitárias são constituídas pelos mares territoriais num raio de 12 milhas marítimas a partir da linha de base, bem como pelas águas marítimas

14 — BGBl. 1998 I, p. 3294.

15 — BGBl. 1998 I, p. 3209.

situadas no interior desta linha, com excepção das águas interiores na acepção do artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81;

rias e de águas interiores não estão expressamente definidos na redacção dos artigos da Directiva 92/81. A análise do preâmbulo desta directiva também não permite uma orientação decisiva quanto ao sentido a dar a estes dois conceitos¹⁷.

— as águas interiores correspondem às águas interiores de um Estado-Membro que, até desembocarem no mar, são propícias e destinadas à navegação.

52. A distinção entre os conceitos de águas comunitárias e de águas interiores é, portanto, determinante para decidir qual dos regimes de isenção e/ou de redução dos impostos especiais sobre o consumo dos óleos minerais, previstos pela Directiva 92/81, deve ser aplicado.

50. O Governo belga, por seu turno, baseando-se no artigo 1.º, primeiro parágrafo, e 2.º, n.º 2, alínea e), do Regulamento (CE) n.º 718/1999 do Conselho, de 29 de Março de 1999, relativo a uma política de capacidade das frotas comunitárias de navegação interior com vista à promoção do transporte por via navegável¹⁶, considera que os navios que seguem parcialmente um percurso marítimo ficam sujeitos às regras comunitárias aplicáveis à navegação em águas comunitárias.

53. Com efeito, recordamos que, por força do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, desta directiva, os óleos minerais fornecidos para utilização como combustível na navegação em águas comunitárias (incluindo a pesca), com excepção dos utilizados em embarcações de recreio privadas, são obrigatoriamente isentos do imposto especial de consumo harmonizado. Em contrapartida, nos termos do artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da referida directiva, os óleos minerais utilizados para a navegação em águas interiores, com excepção da navegação de recreio, só beneficiam de uma isenção ou de uma redução total ou parcial da taxa de imposto especial de consumo, se os Estados assim o entenderem.

51. Tendo em consideração todas estas observações, deve, em primeiro lugar, recordar-se que os conceitos de águas comunitá-

17 — A este respeito, a expressão «nos respectivos territórios» constante do sexto considerando da Directiva 92/81 não é muito esclarecedora, dado que as águas comunitárias também podem ser consideradas «no interior» do território dos Estados-Membros e, mais precisamente, enquanto parte integrante do seu território marítimo.

16 — JO L 90, p. 1.

54. O primeiro critério apontado para distinguir os conceitos de águas comunitárias e de águas interiores é o da linha de base, na acepção dos artigos 3.º e seguintes da Convenção sobre o Direito do Mar.

55. O conjunto das opiniões expressas nas observações escritas apresentadas perante o Tribunal de Justiça converge para o afastamento deste critério no presente processo.

56. Também compartilhamos desta opinião. Com efeito, consideramos que se esta ferramenta técnica tem um papel fundamental no âmbito da Convenção sobre o Direito do Mar, nomeadamente, na medida em que constitui o começo do mar territorial e permite medir a sua largura, a sua utilização no âmbito da Directiva 92/81 não parece justificar-se, dado que, tal como sublinha a Comissão, os dois actos prosseguem finalidades diferentes.

57. A este respeito, há que sublinhar que a Convenção sobre o Direito do Mar, segundo o seu preâmbulo, visa «estabelecer [...] uma ordem jurídica para os mares e oceanos que facilite as comunicações internacionais e promova os usos pacíficos dos mares e oceanos, a utilização equitativa e eficiente dos seus recursos, a conservação dos recursos vivos e o estudo, a protecção e a preservação do meio marinho». O instrumento da linha de base contribui para o estabelecimento dessa «ordem jurídica» na

medida em que, conforme já vimos, ajuda a delimitar as zonas marítimas definidas nesta convenção, nomeadamente, as águas interiores, o mar territorial, a zona contígua e a zona económica exclusiva. Deste modo, participa na definição dos direitos que os Estados contraentes podem exercer e das obrigações às quais estão sujeitos aqueles Estados em cada uma das zonas, de acordo com as disposições da Convenção sobre o Direito do Mar.

58. Tal como o Tribunal de Justiça precisou, a Directiva 92/81 tem, em seu entender, como objectivo «garantir a livre circulação dos óleos minerais no mercado interno, bem como evitar as distorções da concorrência que poderiam resultar das diferentes estruturas dos impostos especiais de consumo»¹⁸. O critério que deve ser escolhido para diferenciar as águas comunitárias das águas interiores deve ser adaptado a este objectivo. Ora, não cremos que este seja o caso do critério resultante da linha de base.

59. Além disso, a consideração da linha de base teria como consequência, em nossa opinião, excessiva, que as «águas interiores» dos Estados-Membros que, nos termos do artigo 8.º da Convenção sobre o Direito do Mar, são «as águas situadas no interior da

18 — Acórdão de 29 de Abril de 2004, Comissão/Alemanha (C-240/01, Colect., p. I-4733, n.º 39).

linha de base do mar territorial», deveriam ser todas consideradas águas interiores na acepção da Directiva 92/81, mesmo quando se situam para além da embocadura dos rios.

60. Em consequência, o critério da linha de base constante dos artigos 3.º e seguintes da Convenção sobre o Direito do Mar não nos parece pertinente para diferenciar as águas comunitárias das águas interiores, para efeitos da aplicação da Directiva 92/81.

61. Contudo, a definição destes dois conceitos não deve, em nosso entender, ser deixada à exclusiva apreciação dos Estados-Membros, sob pena de conduzir a interpretações divergentes, o que seria contrário ao objectivo de harmonização prosseguido pelo legislador comunitário na Directiva 92/81. É por isso que se deve procurar uma interpretação autónoma dos conceitos de águas comunitárias e de águas interiores¹⁹.

19 — O Tribunal de Justiça constatou o mesmo relativamente à expressão «consumidos como combustível» constante do artigo 2.º, n.º 2, primeiro período, da Directiva 92/81, no acórdão Comissão/Alemanha, já referido. Pela mesma ordem de ideias, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 21 do acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, que «qualquer interpretação divergente a nível nacional [das] 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».

62. A este respeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de precisar, no seu acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, que «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.

63. Conforme já tivemos oportunidade de verificar, a letra da Directiva 92/81 nada diz a respeito da definição nem, por conseguinte, da delimitação dos conceitos de águas comunitárias e de águas interiores.

64. Quanto à finalidade desta mesma directiva, não nos parece *a priori* evidente que dela se possa deduzir um critério satisfatório. De facto, tanto o regime da isenção obrigatória como o da isenção facultativa devem inscrever-se, tal como resulta do sexto considerando da referida directiva, no objectivo tendente a prevenir as distorções da concorrência. Por outro lado, as distorções da concorrência que esta directiva pretende evitar desta forma tanto podem ocorrer na navegação em águas comunitárias como no caso de navegação na rede comunitária das vias navegáveis interiores.

20 — N.º 19.

65. Na medida em que a redacção e a finalidade da Directiva 92/81 não nos permite definir com precisão os conceitos de águas comunitárias e de águas interiores, há que verificar se estes dois conceitos estão definidos noutros actos comunitários.

66. Assim sendo, é forçoso constatar que estes dois conceitos não são novos em direito comunitário, nem são específicos da matéria abrangida pela Directiva 92/81.

67. Assim, é interessante observar que o conceito de águas comunitárias é utilizado no domínio da política comum de pescas. Aquele encontra uma das suas primeiras expressões, embora sob outra designação, no Regulamento (CEE) n.º 2141/70 do Conselho²¹, mais tarde, no Regulamento (CEE) n.º 101/76 do Conselho²², que o substituiu, que obrigaram os Estados-Membros a assegurar a igualdade de condições de acesso e de exploração dos fundos situados nas *águas marítimas sob a sua soberania ou jurisdição* a todos os navios de pesca com bandeira de um dos Estados-Membros e matriculados no território da Comunidade²³.

21 — Regulamento de 20 de Outubro de 1970 que estabelece uma política comum de estruturas no sector da pesca (JO L 236, p.1).

22 — Regulamento de 19 de Janeiro de 1976 que estabelece uma política comum de estruturas no sector da pesca (JO L 20, p. 19).

23 — V. artigos 2.º, n.ºs 1, destes regulamentos.

68. O conceito de águas comunitárias também foi utilizado para designar a zona de pesca da Comunidade que resultou da comunitarização das zonas económicas exclusivas dos Estados-Membros²⁴.

69. Ainda em matéria de pesca, os actos comunitários mais recentes designam expressamente como «águas comunitárias» «as águas sob soberania ou jurisdição dos Estados-Membros», por oposição às «águas internacionais» que são «as águas que não se encontram sob soberania ou jurisdição de qualquer Estado»²⁵.

70. Deste modo definidas por oposição às águas internacionais, as águas comunitárias, compreendidas em sentido amplo como sendo as águas marítimas sob a soberania ou jurisdição dos Estados-Membros, têm vocação para englobar o conjunto dos territórios marítimos dos Estados-Membros.

24 — V., nomeadamente, acórdão de 25 de Julho de 1991, Comissão/Espanha (C-258/89, Colect., p. I-3977, n.ºs 12 e 13). A criação de uma zona comunitária de pesca resulta da resolução do Conselho, de 3 de Novembro de 1976, respeitante a alguns aspectos externos da criação na Comunidade, a partir de 1 de Janeiro de 1977, de uma zona de pesca que se estende até 200 milhas (JO 1981, C 105, p. 1; EE 04 F1 p. 163).

25 — V., nomeadamente, os artigos 2.º, alínea b), e 3.º, alínea b), do Regulamento (CE) n.º 27/2005 do Conselho, de 22 de Dezembro de 2004, que fixa, para 2005, em relação a determinadas populações de peixes ou grupos de populações de peixes, as possibilidades de pesca e as condições associadas aplicáveis nas águas comunitárias e, para os navios de pesca comunitários, nas águas em que são necessárias limitações das capturas (JO 2005, L 12, p. 1).

71. Para determinar o limite inferior das águas comunitárias em relação às águas interiores referidas no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da Directiva 92/81, devem agora confrontar-se os dois conceitos, conforme sugere o órgão jurisdicional de reenvio na sua primeira questão prejudicial.

72. Nesta perspectiva, devemos começar por referir que o conceito de águas interiores faz inteiramente parte do direito comunitário. Deste modo, o artigo 80.º CE refere-se expressamente aos «transportes [...] por via navegável».

73. De seguida, observamos que há vários actos comunitários que foram adoptados para regulamentar a navegação interna na Comunidade, por exemplo, no que respeita ao acesso à profissão de transportador de mercadorias por via navegável e ao reconhecimento mútuo dos diplomas²⁶, ao saneamento estrutural²⁷, à capacidade das frotas comunitárias²⁸, à segurança e às prescrições técnicas das embarcações de

navegação interior²⁹, ou ainda a definição das regras comuns aplicáveis ao transporte de mercadorias ou de pessoas por via navegável entre os Estados-Membros³⁰.

74. Entre estes actos comunitários, gostaríamos de salientar a Directiva 82/714 que, recordemo-lo, estabelece as prescrições técnicas das embarcações de navegação interior. Esta directiva insere-se no âmbito da execução de uma política comum de transportes no domínio da navegação interior e, de acordo com o seu primeiro considerando, deve contribuir para que «a circulação das embarcações na rede comunitária se realize em melhores condições, quer no plano da segurança quer no das condições de concorrência».

75. Relativamente à circunstância de que «as vias da rede navegável interna da Comunidade apresentam características diferentes do ponto de vista da segurança», a Directiva 82/714 estabelece «uma repartição dessas vias em várias zonas»³¹.

26 — V., nomeadamente, a Directiva 87/540/CEE do Conselho, de 9 de Novembro de 1987, relativa ao acesso à profissão de transportador de mercadorias por via navegável no domínio dos transportes nacionais e internacionais e tendo em vista o reconhecimento mútuo dos diplomas, certificados e outros títulos respeitantes a essa profissão (JO L 322, p. 20).

27 — Regulamento (CEE) n.º 1101/89 do Conselho, de 27 de Abril de 1989, relativo ao saneamento estrutural da navegação interior (JO L 116, p. 25).

28 — Regulamento n.º 718/1999.

29 — Referiremos duas directivas: a Directiva 76/135/CEE do Conselho, de 20 de Janeiro de 1976, relativa ao reconhecimento recíproco dos certificados de navegabilidade emitidos para as embarcações de navegação interior (JO L 21, p. 10; EE 07 F2 p. 39), e a Directiva 82/714.

30 — V., nomeadamente, o Regulamento (CE) n.º 1356/96 do Conselho, de 8 de Julho de 1996, relativo a regras comuns aplicáveis aos transportes de mercadorias ou de pessoas por via navegável entre os Estados-Membros, com vista a realizar a livre prestação de serviços neste sector (JO L 175, p. 7).

31 — Terceiro considerando da Directiva 82/714. O artigo 1.º desta directiva precisa esta classificação e remete para anexo I da referida directiva.

76. O anexo I desta directiva é particularmente interessante. Efectivamente, o mesmo contém a «lista das vias navegáveis interiores da rede comunitária repartidas geograficamente em zonas 1 e 2, 3, 4».

77. Dentro do capítulo I deste anexo e de entre as vias navegáveis interiores da República Federal da Alemanha, que estão classificadas na zona 2, figura a seguinte descrição que deve ser integralmente transcrita:

«Elbe: do limite inferior do porto de Hamburgo até à linha que une a bóia de sinalização de Döse e a ponta noroeste do Hohe Ufer (Dieksand) com os afluentes Este, Lülhe, Schwinge, Oste, Pinnau, Krückau e Stör (em todos os casos desde o dique da barragem até à foz), incluindo o Nebenelbe.»

78. A zona descrita daquele modo corresponde ao estuário do Elba que começa ao nível do porto de Hamburgo e prossegue até desaguar no mar do Norte, a norte de Cuxhaven. Esta zona representa a maior parte do sector no qual a draga portadora Cristoforo Colombo realizou os seus trabalhos de dragagem. Em direito comunitário, esta zona constitui uma zona de águas interiores e, em consequência, em nossa opinião, deve ser qualificada como tal no âmbito da aplicação da Directiva 92/81.

79. Com efeito, o legislador comunitário, ao referir-se nesta directiva ao conceito de águas interiores sem lhe dar uma definição específica, está necessariamente a referir-se à definição pré-existente do que é abrangido por esta expressão. Além disso, consideramos que é incoerente e contrário ao princípio da segurança jurídica, conferir ao conceito de águas interiores uma definição diferente consoante o acto comunitário considerado.

80. Acresce que, em nossa opinião, a própria Directiva 92/81 contém um risco de distorções da concorrência, por força da dualidade de regimes de isenção por ela autorizados. Em consequência, a eliminação deste risco encontra-se mais numa alteração da legislação comunitária, unificando os regimes e, clarificando deste modo, o direito aplicável³², do que numa interpretação jurisprudencial que conduzisse à criação de um critério novo que se sobrepusesse a outros, de carácter literal, já existentes. Parece ser do próprio interesse do direito comunitário, do ponto de vista da sua acessibilidade e, por isso, da sua efectividade, que se evitem tais sobreposições de definições.

32 — A este respeito, verificamos que o artigo 8.º, n.º 1, alínea e), da versão inicial da directiva do Conselho relativa à harmonização das estruturas dos impostos especiais sobre o consumo dos óleos minerais, apresentada pela Comissão em 27 de Setembro de 1990, sujeitava ao mesmo regime de isenção os «óleos fornecidos tendo em vista a sua utilização como carburante para a navegação interior e para a navegação nas águas comunitárias» [COM(90) 434 final, JO C 322, p. 18].

81. O conceito de águas interiores deve, pois, em nosso entender, ser compreendido como abrangendo o conjunto das vias da rede navegável interna da Comunidade, tais como são enumeradas no anexo I da Directiva 82/714.

82. Por confronto com esta definição, o conceito de águas comunitárias deve, de acordo com a mesma, ser compreendido como integrando as águas marítimas sob soberania ou jurisdição dos Estados-Membros, à excepção das águas interiores, tais como acabámos de as definir.

83. A abordagem funcional proposta pelo Finanzgericht Hamburg e defendida pela Jan de Nul e pela Comissão não nos parece susceptível de pôr em causa esta análise.

84. Recordamos que esta abordagem consiste, substancialmente, em defender que as águas comunitárias, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, correspondem a todas as águas nas quais normalmente se pratica a navegação marítima para fins comerciais.

85. Ora, uma tal interpretação conduz, em nossa opinião, à negação da existência, no plano comunitário, de uma categoria parti-

cular de águas interiores, nomeadamente, vias navegáveis de carácter marítimo.

86. Mais precisamente, o estuário do Elba, conforme acima descrito, apresenta características particulares que lhe conferem a qualidade de via navegável de carácter marítimo.

87. Esta qualificação não resulta apenas do direito nacional, também faz parte do direito comunitário. Assim, a Decisão 77/527/CEE da Comissão, de 29 de Julho de 1977, que estabelece a lista das vias navegáveis de carácter marítimo para efeitos de aplicação da Directiva 76/135/CEE do Conselho³³, coloca nesta categoria o «Elbe unterhalb des Hamburger Hafens». Do mesmo modo, o Anexo I do Regulamento (CE) n.º 13/2004 da Comissão, de 8 de Dezembro de 2003, relativo à determinação da lista das vias navegáveis de carácter marítimo referida na alínea d) do artigo 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1108/70 do Conselho³⁴, refere o «Untere Elbe» como fazendo parte das vias navegáveis de carácter marítimo.

33 — JO L 209, p. 29; EE 07 F2 p. 64. Esta decisão constitui uma medida de execução do artigo 3.º, n.º 6, da Directiva 76/135/CEE do Conselho, de 20 de Janeiro de 1976, relativa ao reconhecimento recíproco dos certificados de navegabilidade emitidos para as embarcações de navegação interior (JO L 21, p. 10; EE 07 F2 p. 39), segundo o qual «[o]s Estados-Membros podem exigir que, nas vias navegáveis com carácter marítimo, sejam preenchidas condições adicionais equivalentes às exigidas às embarcações nacionais. Os Estados-Membros comunicarão à Comissão as suas vias navegáveis de carácter marítimo cuja lista será elaborada pela Comissão no prazo de três meses a contar da entrada em vigor da presente directiva, tendo em conta as indicações que lhe serão fornecidas pelos Estados-Membros».

34 — JO 2004, L 3, p. 3.

88. Resulta do exposto que o facto de as águas poderem ser navegadas por navios de mar com objectivos comerciais não é, por si só, suficiente para as qualificar como águas comunitárias.

89. Em consequência, no final da presente análise, propomos que o Tribunal de Justiça responda ao Finanzgericht Hamburg que o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de águas comunitárias engloba as águas marítimas sob a soberania ou a jurisdição dos Estados-Membros, com excepção das águas interiores referidas no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da mesma directiva. Estas últimas são constituídas pelo conjunto das vias da rede navegável interior da Comunidade, tais como enumeradas no anexo I da Directiva 82/714³⁵.

B — Quanto à segunda questão prejudicial

90. Com esta segunda questão, o Finanzgericht Hamburg solicita ao Tribunal de Justiça

que declare se a exploração em águas comunitárias de uma draga portadora deve ser considerada no seu conjunto navegação na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81, ou se se deve distinguir os diferentes tipos de actividades realizados por esta draga durante uma intervenção.

91. Resulta da decisão de reenvio que o Hauptzollamt admitiu, no decurso do processo principal, que o consumo de óleos minerais durante as deslocações sem carga da draga portadora Cristoforo Colombo devia beneficiar de uma isenção de impostos especiais sobre o consumo. Além disso, no processo principal, a Jan de Nul não contesta o pagamento desses impostos sobre a quantidade de óleos minerais consumida para a execução dos trabalhos de sucção de água e dos materiais propriamente ditos³⁶. Em consequência, o litígio no processo principal limita-se ao problema da eventual isenção dos óleos minerais consumidos com as manobras efectuadas pela draga durante as operações de sucção do fundo da água, ou seja, as deslocações efectuadas por essa draga durante a execução da sua actividade de dragagem³⁷.

35 — No quadro específico do caso no processo principal, e tendo em consideração a descrição do trajecto da draga, feita por Jan de Nul nas suas observações escritas, afigura-se que este engenho navegou em grande parte em águas interiores no Unterebbe, seguidamente em águas comunitárias, ao largo de Cuxhaven. Compete ao Finanzgericht Hamburg esclarecer este aspecto determinante para distinguir os óleos minerais que recaem sob a alçada do regime de isenção obrigatória dos que estão sujeitos ao regime de isenção facultativa.

36 — Despacho de reenvio, pp. 3 e 4.

37 — Tal como a Comissão, entendemos o conceito de «deslocações» no sentido amplo, ou seja, nele incluindo a operação técnica que consiste em manter a draga no mesmo lugar.

92. Por conseguinte, e tal como sugere a Comissão³⁸, deve entender-se esta segunda questão como tendo por objecto determinar se aquelas manobras devem ser consideradas navegação nas águas comunitárias, na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81.

93. Consideramos que esta questão deve ter resposta afirmativa.

94. Em primeiro lugar, consideramos que, na medida em que uma draga portadora dispõe de um sistema de propulsão que lhe confere uma autonomia nas suas deslocações, estas últimas devem ser equiparadas à navegação. Em nosso entender, seria diferente no caso de uma draga que não possuísse nenhum meio que lhe permitisse navegar autonomamente³⁹.

38 — Observações escritas, n.ºs 68 e 69.

39 — É de referir, a título de exemplo, o caso de uma draga conduzida por um reboque ao local onde as operações de dragagem devem ser realizadas, que foi objecto de uma decisão do Tribunal des conflits français de 11 de Dezembro de 1972, *Préfét de la Gironde/CA Bordeaux (Spathis/Port autonome de Bordeaux)*, n.º 1975. Este órgão jurisdicional considerou, quanto a este tipo de draga, que «se a manobra de acostamento e de afastamento, com apoio em pontos fixos ou em corpos inertes, lhe pode permitir fazer para o seu trabalho, algumas deslocações no sentido longitudinal e no sentido transversal, esta circunstância, que não pode ser dissociada do próprio funcionamento do aparelho, não é susceptível de fazer com que seja considerada um veículo na acepção das disposições da lei de 31 de Dezembro de 1957», atribuindo competência aos tribunais judiciais para julgar acções de indemnização pelos danos causados por qualquer veículo e propostas contra uma pessoa de direito público (JO «Lois et Décrets» de 5 de Janeiro de 1958, p. 196). Ao invés, as disposições desta lei são aplicáveis aos danos causados por uma draga automotora que efectue trabalhos de dragagem num porto [v. decisão do Tribunal des conflits français de 24 de Maio de 1965, *Préfét de Seine-Maritime/TGI du Havre (Société Marles-Kuhlmann)*, n.º 1858].

95. Em segundo lugar, observamos que o Tribunal de Justiça já foi levado a interpretar o conceito de navegação na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, no acórdão *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, já referido.

96. No processo que deu lugar a este acórdão, uma agência funerária, a *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG* (a seguir «*Deutsche See*»), pediu autorização ao *Hauptzollamt Kiel* para utilizar nas suas embarcações óleos minerais com isenção do imposto especial sobre o consumo, para organizar funerais em alto mar. O *Hauptzollamt Kiel* recusou esta isenção, com fundamento no § 4, n.º 1, ponto 4, da *MinöStG*, porque a actividade da *Deutsche See* não consiste em transportar a título comercial pessoas ou coisas, mas realizar funerais marítimos. O *Finanzgericht Hamburg*, a quem foi submetido o litígio, questionou então o Tribunal de Justiça sobre a interpretação do conceito de navegação na acepção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81.

97. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça observa que esta disposição que, lembremo-lo, prevê uma isenção dos óleos minerais fornecidos para utilização como combustível na navegação em águas comunitárias, contém uma única excepção. Com efeito, resulta da referida disposição que a isenção não se aplica aos óleos minerais utilizados para a navegação em embarcações de recreio privadas. O Tribunal de Justiça salienta, de seguida, que o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), segundo parágrafo, da Directiva 92/81 define o conceito de «embarcação de recreio privada» como sendo qualquer embarcação utilizada «para fins não comerciais»⁴⁰.

98. Daqui decorre, segundo o Tribunal de Justiça, 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.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Directiva 92/81»⁴¹. Dito de outro modo, esta disposição aplica-se, segundo o Tribunal de Justiça, a «todas as formas de navegação, independentemente do objecto do trajecto, desde que a mesma seja efectuada para fins comerciais»⁴².

99. No âmbito deste mesmo processo, o Tribunal de Justiça começa por salientar que

não é contestado que as operações de navegação efectuadas pela Deutsche See constituem prestações de serviço a título oneroso. Em seguida, o Tribunal de Justiça entende que «[e]m 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»⁴³.

100. Desta solução inferimos que o trajecto efectuado por uma embarcação tem pouca importância, quando se trate de uma navegação efectuada com fins comerciais. Além disso, deve salientar-se que a redacção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), segundo parágrafo, da Directiva 92/81 indica que esta finalidade comercial abrange não só a actividade de transporte de passageiros ou de mercadorias, mas também a prestação de serviços a título oneroso.

101. Ora, em nossa opinião, a actividade de draga portadora inclui-se nesta última categoria. Daqui resulta que a navegação deste engenho, que é efectuada no quadro da execução de uma prestação de serviços daquela natureza, é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81, em virtude da sua finalidade comercial.

40 — Acórdão Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, já referido, n.º 22.

41 — *Idem*, n.º 23.

42 — *Idem*, n.º 29.

43 — *Idem*, n.º 28.

102. No que toca à execução de uma prestação de serviços, a navegação de uma draga portadora engloba não só as deslocações sem carga e as que têm por objecto o transporte de materiais dragados até ao local onde serão despejados, mas também as manobras efectuadas pela draga durante as operações de sucção do fundo da água, nomeadamente, as deslocações por ela efectuadas na execução da sua actividade de dragagem.

103. Em consequência, em nosso entender, o artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de navegação em águas comunitárias abrange as manobras efectuadas por uma draga portadora durante as operações de aspiração do fundo da água, nomeada-

mente, as deslocações por ela efectuadas na execução da sua actividade de dragagem.

104. Conforme já referimos, a Jan de Nul não contesta no processo principal o pagamento do imposto especial sobre o consumo sobre a quantidade de óleos minerais consumida para a execução dos trabalhos de aspiração propriamente ditos. Contudo, apontamos, em sede de observação final que, em nossa opinião, a isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81 também se devia aplicar aos óleos minerais consumidos para a própria execução daqueles trabalhos, bem como para o depósito dos materiais dragados. Com efeito, consideramos que, para efeitos da aplicação desta disposição, as actividades efectuadas por uma draga portadora durante as suas operações de dragagem, sejam elas deslocações ou trabalhos realizados, constituem um conjunto indivisível.

VI — Conclusão

105. Atentas as considerações que precedem, propomos que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais que lhe foram submetidas pelo Finanzgericht Hamburg:

- «1. O 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 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de águas comunitárias engloba as águas marítimas sob a soberania ou a jurisdição dos Estados-Membros, com excepção das águas

interiores referidas no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), da mesma directiva. Estas são constituídas pelo conjunto das vias da rede navegável interior da Comunidade, tais como enumeradas no anexo I da Directiva 82/714/CEE do Conselho, de 4 de Outubro de 1982, que estabelece as prescrições técnicas das embarcações de navegação interior.

2. O artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/81 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'navegação em águas comunitárias' abrange as manobras efectuadas por uma draga portadora durante as operações de aspiração do fundo da água, nomeadamente, as deslocações por ela efectuadas na execução da sua actividade de dragagem».