



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GERARD HOGAN
apresentadas em 30 de setembro de 2021¹

Processo C-139/20

**Comissão Europeia
contra**

República da Polónia

«Incumprimento de Estado — Artigo 258.º TFUE — Diretiva 2003/96/CE — Quadro de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Artigo 17.º — Produtos energéticos utilizados por empresas com utilização intensiva de energia abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União — Isenção do imposto especial sobre o consumo»

I. Introdução

1. A necessidade premente de ação em matéria de alterações climáticas, associada a um desejo de reduzir as emissões de gases com efeito de estufa, promovendo simultaneamente a eficiência energética, figuram entre as considerações que têm conduzido a uma série de iniciativas ambientais por parte do legislador da União. Embora a Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003², indique como objetivo principal o bom funcionamento do mercado interno assegurando que os efeitos potencialmente distorcivos da concorrência entre os Estados-Membros na tributação da energia sejam assim evitados³, constitui igualmente uma medida desse tipo. Embora preveja certas isenções fiscais a favor de empresas com utilização intensiva de energia quando os Estados-Membros optem por exercer essa opção, a diretiva exige, todavia, a aplicação de medidas concretas que conduzam à realização de objetivos de proteção ambiental ou a melhorias na eficiência energética⁴.

2. Na presente ação por incumprimento intentada ao abrigo do artigo 258.º TFUE, a alegação da Comissão baseia-se no facto de, na sua legislação nacional, a República da Polónia ter isentado indiscriminadamente as empresas do imposto especial de consumo mínimo sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento, sem as obrigar a adotar regimes que realizem objetivos ambientais ou de eficiência energética, diferentes da sua participação no regime de comércio de licenças de emissão da União, em violação dos requisitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96. A República da Polónia responde declarando que tal é

¹ Língua original: inglês.

² Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51).

³ V., nomeadamente, considerandos 2, 3 e 4 da Diretiva 2003/96.

⁴ V., igualmente, quanto aos objetivos ambientais em geral, nomeadamente, considerandos 6, 7, 11 e 12. V., igualmente, Acórdão de 7 de março de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, n.º 34).

permitido pelo artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), 2 e 4, da diretiva e que, sendo a participação no regime de comércio de licenças de emissão da União uma condição prévia da legislação nacional pertinente, não se verifica, por conseguinte, um incumprimento do direito da União da sua parte.

3. O processo tem por objeto, portanto, a interpretação destas disposições do artigo 17.º da Diretiva 2003/96, cuja qualidade de redação, lamento dizê-lo, deixa muito a desejar. Como se verá, contudo, tem também por objeto a questão de saber se a Comissão provou o incumprimento destas disposições com base nos fundamentos que invocou. Mas antes de examinar estes argumentos, há que expor previamente as disposições jurídicas pertinentes.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

Diretiva 2003/96

4. A Diretiva 2003/96 estabelece níveis mínimos de tributação que os Estados-Membros devem aplicar aos produtos energéticos e à eletricidade, conforme especificados no artigo 2.º da Diretiva 2003/96. Aí se incluem, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b) da diretiva, os produtos de carbono e os produtos de gás.

5. Os considerandos 28 e 29 da Diretiva 2003/96 preveem:

«(28) Outras isenções ou reduções fiscais poderão também tornar-se necessárias, nomeadamente por falta de uma maior harmonização a nível comunitário, na eventualidade de riscos de perda de competitividade no plano internacional ou devido a considerações de ordem social ou ambiental.

(29) As empresas que celebrem acordos destinados a melhorar significativamente a proteção do ambiente e a eficiência energética merecem uma atenção particular. Dentre estas empresas, as que têm uma utilização intensiva de energia merecem um tratamento específico.»

6. O artigo 4.º da Diretiva 2003/96 dispõe:

«1. Os níveis de tributação aplicados pelos Estados-Membros aos produtos energéticos e à eletricidade enumerados no artigo 2.º não podem ser inferiores aos níveis mínimos previstos na presente diretiva.

2. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por “nível da tributação”, o montante total dos impostos indiretos cobrados (excluindo o IVA), calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos energéticos e de eletricidade à data de introdução no consumo.»

7. O artigo 17.º da Diretiva 2003/96 é uma das disposições que trata das reduções fiscais que podem ser concedidas. Respeita às reduções fiscais e às isenções fiscais relativas ao consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento, bem como a dois outros casos que não são pertinentes para efeitos do presente processo. Tem a seguinte redação:

«1. Desde que sejam respeitados em média os níveis de tributação mínimos para cada empresa previstos na presente diretiva, os Estados-Membros poderão aplicar reduções de impostos sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento ou para os fins previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 8.º e sobre a eletricidade nos seguintes casos:

a) A favor de empresas com utilização intensiva de energia.

Entende-se por “empresa com utilização intensiva de energia”, uma entidade empresarial, tal como referida no artigo 11.º, cujos custos de aquisição de produtos energéticos e eletricidade ascendam, no mínimo, a 3,0 % do valor da produção ou para a qual o imposto nacional a pagar sobre a energia ascenda, pelo menos, a 0,5 % do valor acrescentado. No âmbito desta definição, os Estados-Membros poderão aplicar critérios mais restritivos, incluindo o valor das vendas, o processo de fabrico e o setor industrial.

Entende-se por “custos de aquisição de produtos energéticos e eletricidade”, o custo real da energia adquirida ou gerada na empresa. Só se incluem a eletricidade, o calor e os produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento ou para os fins previstos nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 8.º Incluem-se todos os impostos, com exceção do IVA dedutível.

Entende-se por “valor de produção”, o volume de negócios, incluindo os subsídios diretamente ligados ao preço do produto, corrigido da variação das existências de produtos acabados, dos trabalhos em curso e dos bens e serviços adquiridos para revenda, diminuído das aquisições de bens e serviços para revenda.

Entende-se por “valor acrescentado”, o total do volume de negócios sujeito a IVA, incluindo as exportações, diminuído do total das aquisições sujeitas a IVA, incluindo as importações.

Os Estados-Membros que atualmente aplicam sistemas nacionais de tributação da energia nos quais as empresas com utilização intensiva de energia são definidas de acordo com outros critérios que não o dos custos da energia em comparação com o valor da produção e o do imposto nacional a pagar sobre a energia em comparação com o valor acrescentado disporão de um período transitório até 1 de janeiro de 2007, o mais tardar, para se adaptarem à definição do primeiro parágrafo da presente alínea.

b) Sempre que sejam celebrados acordos com empresas ou associações de empresas ou aplicados regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes, desde que conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento da eficiência energética.

2. Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 4.º, os Estados-Membros podem aplicar um nível de tributação que pode descer até zero aos produtos energéticos ou à eletricidade na aceção do artigo 2.º, quando utilizados por empresas com utilização intensiva de energia na aceção do n.º 1 do presente artigo.

3. Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 4.º, os Estados-Membros podem aplicar um nível de tributação que pode descer até 50 % dos níveis mínimos fixados na presente diretiva aos produtos energéticos e à eletricidade na aceção do artigo 2.º, quando utilizados por entidades empresariais definidas no

artigo 11.º que não sejam empresas com utilização intensiva de energia na aceção do n.º 1 do presente artigo.

4. As empresas que beneficiem das possibilidades referidas nos n.ºs 2 e 3 devem ser partes nos acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes referidos na alínea b) do n.º 1. Os acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes devem permitir a realização dos objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, *grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias.»

B. Direito polaco

8. O artigo 31.º-A, n.º 1, ponto 8, da Ustawa o podatku akcyzowym, de 6 de dezembro de 2008⁵ (a seguir «Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo») dispõe:

«1. As operações tributáveis sujeitas ao imposto especial de consumo estão isentas de imposto especial de consumo quando digam respeito a produtos de carbono destinados a aquecimento:

[...]

8) por uma empresa com utilização intensiva de energia que utilize produtos de carbono em que tenha sido adotado um sistema para alcançar objetivos de proteção ambiental ou aumentar a eficiência energética»⁶.

9. O artigo 31.º-B, n.º 1, ponto 5, da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo dispõe:

«As operações tributáveis sujeitas ao imposto especial de consumo estão isentas de imposto especial de consumo quando digam respeito a produtos de gás destinados a aquecimento:

[...]

5) por uma empresa com utilização intensiva de energia que utilize produtos de gás em que tenha sido adotado um sistema para alcançar objetivos de proteção ambiental ou aumentar a eficiência energética»⁷.

⁵ Dz. Ustaw RP (Diário Oficial da República da Polónia) 2014, poz. 752, conforme alterada.

⁶ Na sua versão alterada pela Lei de 21 de outubro de 2016, que altera a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que entrou em vigor em 1 de julho de 2017.

⁷ Esta disposição foi acrescentada pela Lei de 27 de setembro de 2013, que altera a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que entrou em vigor em 1 de novembro de 2013.

10. O artigo 31.º-C da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo contém a seguinte definição:

«Será considerado um regime destinado a alcançar objetivos de proteção ambiental ou um aumento da eficiência energética previsto nos artigos 31.º-A, n.º 1, ponto 8, e 31.º-B, n.º 1, ponto 5:

1) O regime de comércio de licenças de emissão europeu, em conformidade com a Lei de 12 de junho de 2015 Relativa ao Regime de Comércio de Licenças de Emissão de Gases com Efeito de Estufa (Dz. U. poz. 1223, e de 2016, poz. 266, 542, 1579 e 1948) e com as disposições adotadas com base nos artigos 25.º, n.º 4 e 29.º, n.º 1, dessa lei⁸;

[...]»

III. Antecedentes do litígio e procedimento pré-contencioso

11. Em 3 de fevereiro de 2016, no contexto do sistema EU Pilot, a Comissão informou as autoridades polacas de que receava que esse Estado-Membro não respeitava os requisitos dos artigos 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96. Tal receio devia-se ao facto de a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo conceder uma isenção automática do imposto especial sobre o consumo de produtos energéticos (produtos de carbono e de gás) utilizados por empresas com utilização intensiva de energia abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União regulado pela Diretiva 2003/87/CE⁹. A Comissão considera que, para poderem beneficiar de uma isenção fiscal ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, o seu artigo 17.º, n.º 4, exige que as empresas adotem previamente sistemas descritos no n.º 1, alínea b), dessa disposição, que conduzam à realização de objetivos ambientais ou ao aumento da eficiência energética, que ultrapassem os objetivos realizados pela sua mera participação no regime de comércio de licenças de emissão da União.

12. Na sua resposta de 31 de março de 2016, o Governo polaco alegou que o regime de comércio de licenças de emissão da União podia ser considerado um regime de autorizações negociáveis, conforme descrito no artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96, que conduz à realização de objetivos ambientais ou ao aumento da eficiência energética, na medida em que os objetivos desta diretiva incluem a realização da proteção ambiental através do recurso a medidas fiscais. Consideraram igualmente que as empresas comerciais, que têm de suportar custos adicionais (que não os de natureza puramente fiscal) para promoverem os seus objetivos, não deviam ser oneradas mais uma vez através do imposto especial de consumo.

13. Em 8 de março de 2018, a Comissão enviou uma notificação para cumprir à República da Polónia. Segundo a Comissão, ao isentar as empresas com utilização intensiva de energia abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União do imposto especial de consumo sobre os produtos de carbono e de gás, a República da Polónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96. A Comissão reiterou a sua opinião de que, para terem direito às reduções ou isenções previstas no

⁸ Na versão decorrente da Lei de 21 de outubro de 2016, que altera a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que entrou em vigor em 1 de julho de 2017.

⁹ Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro de 2003, relativa à criação de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa na Comunidade e que altera a Diretiva 96/61/CE do Conselho (JO 2003, L 275, p. 32).

artigo 17.º da Diretiva 2003/96, as empresas devem adotar regimes que alcancem objetivos ambientais ou de eficiência energética, para além dos objetivos do regime de comércio de licenças de emissão da União.

14. As autoridades polacas responderam a esta notificação para cumprir por carta de 8 de maio de 2018. Rejeitaram integralmente a posição da Comissão, alegando que o regime de comércio de licenças de emissão da União constituía um «regime de autorizações negociáveis» na aceção do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

15. Em 26 de julho de 2019, a Comissão enviou um parecer fundamentado à República da Polónia relativo ao alegado incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

16. Não tendo ficado satisfeita com a resposta de 19 de setembro de 2019 em que as autoridades polacas mantiveram a sua posição, a Comissão decidiu, em 27 de outubro de 2019, intentar a presente ação no Tribunal de Justiça.

IV. Pedidos das partes e tramitação no Tribunal de Justiça

17. Com a presente ação por incumprimento, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de março de 2020, a Comissão pede que o Tribunal de Justiça se digne:

— declarar que a República da Polónia, ao aplicar uma regulamentação que prevê a isenção do imposto especial de consumo sobre os produtos energéticos utilizados por empresas com utilização intensiva de energia abrangidas pelo Regime de Comércio de Licenças de Emissão da União Europeia, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96;

— condenar a República da Polónia nas despesas.

18. A República da Polónia pede que o Tribunal de Justiça se digne:

— julgar a ação totalmente improcedente; e

— condenar a Comissão nas despesas.

19. As partes apresentaram observações escritas. Em aplicação do artigo 76.º, n.º 2, do seu Regulamento de Processo, o Tribunal decidiu não realizar audiência de alegações.

V. Argumentos das partes

A. Argumentos da Comissão

20. Para poderem beneficiar da isenção do nível mínimo de tributação dos combustíveis para aquecimento, em conformidade com artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, as empresas com utilização intensiva de energia devem aceitar acordos, regimes de autorizações negociáveis ou convénios equivalentes, conforme previsto no artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva

2003/96. Na opinião da Comissão, a participação no regime de comércio de licenças de emissão da União, que decorre do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/87, não pode ser considerada um «regime de autorizações negociáveis» para efeitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

21. A Comissão chega a esta conclusão apesar de reconhecer que o regime de comércio de licenças de emissão da União constitui efetivamente um regime de autorizações negociáveis na aceção geral deste conceito e que conduz à realização de objetivos ambientais, a saber, a redução das emissões de gases com efeito de estufa. Na sua opinião, o termo «regime de autorizações negociáveis», que não é definido na Diretiva 2003/96, deve ser interpretado à luz dos objetivos prosseguidos pelo legislador da União e de maneira a garantir a coerência da sua legislação. A Comissão alega que, se o regime de comércio de licenças de emissão da União fosse considerado um «regime de autorizações negociáveis» para efeitos do artigo 17.º da Diretiva 2003/96 e se, portanto, fosse necessário isentar as empresas que são grandes consumidoras de energia do imposto especial sobre o consumo de produtos energéticos, a Diretiva 2003/87 já não poderia alcançar o seu objetivo, a saber, o de «promover a redução das emissões de gases com efeito de estufa em condições que ofereçam uma boa relação custo-eficácia e sejam economicamente eficientes»¹⁰.

22. Em apoio da sua tese, a Comissão invoca declarações a exarar em anexo à ata da reunião do Conselho em que a Diretiva 2003/96 foi adotada. A ata indica, no seu ponto 2: «Com base numa proposta da Comissão, o Conselho compromete-se a analisar positivamente as medidas fiscais de acompanhamento da futura implementação de um sistema comunitário de comércio de direitos de emissão, tendo especialmente em vista evitar casos de dupla tributação»¹¹. A Comissão deduz desta declaração que a tributação nos termos da Diretiva 2003/96 e a aplicação do regime de comércio de licenças de emissão da União se destinam, em princípio, a coexistir.

23. Além disso, a Comissão invoca os considerandos 28 e 29 da Diretiva 2003/96 em apoio do seu argumento segundo o qual os benefícios fiscais previstos no artigo 17.º da mesma foram instituídos pelo legislador para melhorar a proteção ambiental ou a eficiência energética. Tais objetivos não seriam alcançados se a isenção fiscal fosse concedida pelo simples facto de um determinado operador ser abrangido por outro instrumento obrigatório do direito da União, como o regime de comércio de licenças de emissão. Por conseguinte, segundo a Comissão, o conceito de «regimes de autorizações negociáveis» na aceção do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96 abrange apenas os regimes que permitam alcançar objetivos ambientais ou melhorar a eficiência energética que ultrapassem os resultados da aplicação de outros regimes obrigatórios estabelecidos por atos da União. As disposições da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo podem, com efeito, neutralizar completamente o custo dos certificados de emissão, o que privaria o regime de comércio de licenças de emissão da União da sua finalidade, dado que o fator impulsionador desse regime consiste em evitar tais custos.

24. O artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96 deve, portanto, ser interpretado no sentido de que respeita a uma melhoria da proteção ambiental ou da eficiência energética que ultrapasse o que é previsto por instrumentos vinculativos do direito da União, como o regime de comércio de licenças de emissão.

¹⁰ V. artigo 1.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2003/87.

¹¹ Diretiva do Conselho que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, Orientações comuns, documento do Conselho 13253/03 ADD1.

25. A Comissão observa igualmente que a Diretiva 2003/87 contém os seus próprios instrumentos específicos destinados a preservar a integridade do mercado interno e a evitar distorções da concorrência no âmbito de aplicação do regime de comércio de licenças de emissão da União¹². Trata-se da atribuição de licenças a título gratuito nos termos dos artigos 10.º-A, 10.º-B e 10.º-C da Diretiva 2003/87 (no que respeita às instalações fixas) ou do direito dos Estados-Membros de adotarem medidas financeiras a favor dos setores ou subsetores expostos a um risco significativo de fuga de carbono no que respeita aos custos indiretos de emissões que são repercutidos e que implicam um aumento do preço da eletricidade. Tais medidas estão, todavia, sujeitas às regras em matéria de auxílios estatais. Na opinião da Comissão, as regras acima descritas da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que extravasam e acrescem às medidas previstas por esta diretiva, comportam o risco de conduzir a uma distorção da concorrência.

26. Como a República da Polónia confirmou na sua resposta escrita às questões colocadas pelo Tribunal de Justiça, as isenções de impostos especiais de consumo previstas no artigo 31.º-A, n.º 1, ponto 8, e no artigo 31.º-B, n.º 1, ponto 5, da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo aplicam-se independentemente de as empresas com utilização intensiva de energia que delas beneficiam terem já recebido ou receberem também licenças de emissão a título gratuito nos termos da Diretiva 2003/87.

27. A Comissão explica, além disso, que a Polónia tinha notificado um regime de auxílios estatais para os anos de 2019 e 2020, nos termos do qual certas empresas podem requerer a compensação de uma parte dos seus «custos indiretos de emissões». Como previsto pelas orientações aplicáveis¹³, este auxílio tinha uma intensidade máxima de 75 % e só era aplicável ao consumo de eletricidade superior a 1 GWh por ano. A Comissão considerou esse auxílio compatível com o mercado interno¹⁴. Existia, contudo, uma consideração importante, segundo a qual o auxílio não podia ser cumulado com uma redução fiscal/isenção fiscal ao abrigo das regras acima descritas da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo¹⁵. A Comissão precisa igualmente que só um pequeno número de empresas beneficiou deste regime de auxílios estatais. Deduz daí que os benefícios fiscais concedidos ao abrigo da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo que não se limitam aos «custos relativos às emissões de gases com efeito de estufa repercutidos nos preços da eletricidade», mas que são concedidos automaticamente quanto ao carvão e ao gás utilizados pelas empresas para aquecimento, desde que a empresa com utilização intensiva de energia seja abrangida pelo regime de comércio de licenças de emissão, são mais atrativos do ponto de vista comercial do que o regime de compensação dos custos indiretos de emissões.

28. A Comissão alega ainda que, contrariamente ao que sustenta o Governo polaco, a sua posição de que o artigo 17.º, n.º 1, alínea b), não abrange o regime de comércio de licenças de emissão da União não está em contradição com a sua proposta de Diretiva do Conselho de 13 de abril de 2011, que altera a Diretiva 2003/96/CE do Conselho que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade¹⁶. A Comissão tinha proposto uma alteração do

¹² V. considerando 7 da Diretiva 2003/87.

¹³ Orientações relativas a determinadas medidas de auxílio estatal no âmbito do regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa após 2012 (JO 2012, C 158, p. 4).

¹⁴ Decisão C(2019) 6371 final da Comissão, relativa à compensação dos custos indiretos de emissões na Polónia. Decisão de não levantar objeções publicada no JO 2019, C 354, p. 1.

¹⁵ A Polónia tinha introduzido um mecanismo segundo o qual, ao requerer uma compensação ao abrigo do referido regime, uma empresa tinha de declarar que renunciava ao apoio previsto na Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, notificava a entidade em causa (um fornecedor de eletricidade ou o organismo de liquidação) e reembolsava qualquer apoio recebido anteriormente ao abrigo dessa lei (ou mesmo de outros atos), v., *ibidem*, n.º 27.

¹⁶ COM(2011) 169 final. Retirada da proposta da Comissão (JO 2015, C 80, p. 17).

artigo 14.º da Diretiva 2003/96, acrescentando-lhe uma alínea d). Essa alínea continha uma isenção (obrigatória) da tributação dos «produtos energéticos utilizados para atividades que estão sujeitas e não estão excluídas do regime da União na aceção da Diretiva 2003/87/CE»¹⁷. A Comissão sublinha, todavia, que se tratava apenas de uma «tributação relacionada com o CO₂». A alteração proposta da Diretiva 2003/96 devia introduzir uma distinção explícita entre a tributação da energia especificamente ligada às emissões de CO₂ atribuíveis ao consumo dos produtos em causa, por um lado, e a tributação da energia com base no teor energético dos produtos (tributação geral do consumo de energia), por outro. A tributação dos combustíveis para aquecimento utilizados para fins profissionais abrangida pelo artigo 17.º da Diretiva 2003/96 (incluindo na versão decorrente da proposta de alteração) dizia respeito à última destas duas situações. Por conseguinte, e para efeitos de clarificação, a Comissão propôs também alterar o artigo 17.º, incluindo um n.º 3 que devia prever que, para efeitos dessa disposição, se entendia por «regimes de autorizações negociáveis» os «regimes de autorizações negociáveis com exceção do regime da União na aceção da Diretiva 2003/87/CE»¹⁸.

B. Argumentos da República da Polónia

29. Como já referi, a República da Polónia alega, por outro lado, que o regime de comércio de licenças de emissão da União constitui efetivamente um «regime de autorizações negociáveis» para efeitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

30. Sustenta que, com base na sua conceção e nos princípios que regem o seu funcionamento, o regime de comércio de licenças de emissão da União preenche todos os critérios de um «regime de autorizações negociáveis». Este regime conduz igualmente à realização de objetivos ambientais. A este respeito, a República da Polónia invoca ao Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de março de 2012, Comissão/Polónia, no qual o Tribunal declarou que constitui o «objetivo principal [...] na Diretiva 2003/87 [...] reduzir substancialmente as emissões de gases com efeito de estufa, para cumprir os compromissos da União e dos Estados-Membros para com o Protocolo de Quioto»¹⁹. A República da Polónia sustenta, em particular, que a redação do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96 não fornece nenhuma indicação de que os objetivos ambientais ou as melhorias da eficiência energética devam ultrapassar os que podem ser alcançados através de um sistema obrigatório previsto pelo direito da União. Os considerandos 28 e 29 da Diretiva 2003/96 também não permitem suportar tal tese.

31. Uma vez que as Diretivas 2003/96 e 2003/87 foram elaboradas quase simultaneamente, a República da Polónia entende que, se o regime de comércio de licenças de emissão da União não fosse considerado um «regime de autorizações negociáveis» para efeitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96, o legislador da União tê-lo-ia declarado expressamente. Na sua opinião, estas disposições destinavam-se a evitar a «dupla tributação» das empresas com utilização intensiva de energia que estavam igualmente abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União.

¹⁷ Esta clarificação consta igualmente do artigo 18.º, alínea b), segundo parágrafo, da mais recente proposta da Comissão de Diretiva do Conselho que reestrutura o quadro da União de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (reformulação), de 14 de julho de 2021 [COM(2021) 563 final].

¹⁸ V., igualmente, considerando 22 da proposta, cujo último período indica «Além disso, convém precisar que as referências a regimes de autorizações negociáveis no artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE não incluem o regime da União ao abrigo da Diretiva 2003/87/CE» *Ibidem*.

¹⁹ C-504/09 P, EU:C:2012:178, n.º 77.

32. Segundo a República da Polónia, a proposta da Comissão, de 13 de abril de 2011, de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2003/96/CE, previa alterações ao artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 2003/96 a fim de excluir o regime de comércio de licenças de emissão da União do âmbito dos «regimes de autorizações negociáveis», para efeitos do artigo 17.º da Diretiva 2003/96. Essa alteração só era necessária porque, nos termos das regras ainda em vigor, o regime de comércio de licenças de emissão da União era abrangido por essas disposições. Em qualquer caso, a proposta não foi adotada pelo Conselho.

33. Quanto às declarações a exarar em anexo à «ata da reunião do Conselho em que [...] a Diretiva [2003/96 foi] adotada», que a Comissão a Comissão invoca, a República da Polónia considera que as mesmas não se referiam à aplicação do artigo 17.º da Diretiva 2003/96, mas continham apenas afirmações gerais como, por exemplo, o facto de, com base numa proposta da Comissão, o Conselho se ter comprometido a analisar de modo construtivo as medidas fiscais de acompanhamento da futura implementação de um sistema comunitário de comércio de direitos de emissão, a fim de evitar a dupla tributação.

VI. Apreciação

34. É jurisprudência constante que incumbe à Comissão, no âmbito de um processo nos termos do artigo 258.º TFUE, demonstrar a existência do incumprimento alegado e apresentar ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para este efeito²⁰. Resulta igualmente de jurisprudência constante que o Tribunal de Justiça apenas pode examinar as alegações que já tenham sido formuladas pela Comissão na fase do parecer fundamentado²¹.

35. Daqui resulta que, numa situação deste tipo, em que o pretense incumprimento assenta na alegação de que o direito nacional não é conforme com os termos de uma diretiva, o sucesso da ação da Comissão deve por sua vez depender da questão de saber se interpretou corretamente os termos da diretiva e dos argumentos efetivamente suscitados pela Comissão tanto no decurso do procedimento pré-contencioso como do presente processo.

36. Uma vez que as partes concordam, de um modo geral, quanto aos factos subjacentes, veremos que o presente processo respeita inteiramente a uma questão de interpretação do artigo 17.º da Diretiva 2003/96. É pacífico entre as partes que a República da Polónia adotou uma lei que concede uma isenção do imposto especial sobre o consumo de produtos energéticos (produtos de carvão e de gás) utilizados por empresas com utilização intensiva de energia abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União previsto na Diretiva 2003/87. É igualmente pacífico que o efeito desta legislação nacional é a concessão automática desta isenção, independentemente de as empresas poderem já ter beneficiado de quaisquer medidas de apoio ao abrigo da Diretiva 2003/87, tais como, por exemplo, a atribuição de licenças a título gratuito. A questão que se coloca, é, portanto, a de saber se tal modalidade de aplicação é abrangida pelo artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

²⁰ Acórdãos de 19 de maio de 2011, Comissão/Malta (C-376/09, EU:C:2011:320, n.º 32 e jurisprudência referida), e de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Itália (Contribuição para a compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18, n.º 74).

²¹ V., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 24 de junho de 2004, Comissão/Países Baixos (C-350/02, EU:C:2004:389, n.º 20); de 29 de abril de 2010, Comissão/Alemanha (C-160/08, EU:C:2010:230, n.º 43), e de 4 de setembro de 2014, Comissão/França (C-237/12, EU:C:2014:2152, n.º 74).

37. O artigo 4.º da Diretiva 2003/96 obriga os Estados-Membros a aplicar níveis mínimos de tributação aos produtos energéticos e à eletricidade, conforme definidos no artigo 2.º Esta obrigação comporta várias isenções da taxa mínima que, no caso do artigo 14.º da diretiva, são obrigatórias. Nos outros casos, os Estados-Membros podem optar por as aplicar. É o que sucede com o artigo 17.º da Diretiva 2003/96, cuja interpretação é objeto do presente processo.

38. Um dos objetos gerais da Diretiva 2003/96 consiste em desencorajar os Estados-Membros de concorrerem entre si pela localização industrial das empresas, oferecendo taxas baixas de tributação da energia pelo uso de combustíveis fósseis. Para esse efeito, são prescritos níveis mínimos de tributação da União em conformidade com o artigo 1.º da diretiva. O objetivo indireto desta medida é também o de desencorajar a utilização de combustíveis fósseis em geral. Todavia, o artigo 17.º da Diretiva 2003/96 permite que os Estados-Membros derroguem os termos dessas obrigações fiscais, aplicando certas isenções e reduções do imposto especial de consumo quando estejam preenchidas as condições previstas nesta disposição. Esta disposição favorece, embora não sejam as únicas, as empresas grandes consumidoras de energia. A lógica subjacente a esta disposição, tal como a subjacente às medidas aplicáveis aos setores que apresentam um risco de fuga de carbono na aceção da Diretiva 2003/87²², é dupla. As disposições visam combater o risco de realocização de empresas grandes consumidoras de energia em países nos quais essas taxas não existem ou que aplicam taxas bastante menos elevadas. Isso teria tendência a enfraquecer a União Europeia enquanto localização industrial bem como a sua competitividade²³. Além disso, tais realocações poderiam ocorrer para países em que a energia é não só muito menos cara, mas em que as normas ambientais são, de maneira geral, consideravelmente inferiores às normas europeias.

A. Quanto à interpretação do artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 e ao significado de «regimes de autorizações negociáveis» que figura no artigo 17.º, n.º 1, alínea b), e no artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96

39. Como já observei, a ação da Comissão assenta essencialmente na alegação de que a referência a «regimes de autorizações negociáveis» que figura no artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96 não é extensível à participação no regime de comércio de licenças de emissão da União.

40. É certo que a redação do artigo 17.º da Diretiva 2003/96 é pouco clara. O artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 dispõe que os Estados-Membros podem aplicar reduções de impostos sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento, 1) a favor de empresas com utilização intensiva de energia e 2) sempre que sejam celebrados acordos com empresas ou associações de empresas ou aplicados regimes de autorizações negociáveis ou convénios equivalentes, desde que conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento da eficiência energética. Estas possibilidades exigem, todavia, que sejam respeitados em média os níveis de tributação mínimos para cada empresa, previstos na diretiva.

41. O artigo 17.º, n.º 2, prevê que, sem prejuízo do artigo 4.º, n.º 1, os Estados-Membros podem isentar inteiramente as empresas dessa tributação sobre o consumo de produtos energéticos e eletricidade (na aceção do artigo 2.º da diretiva) quando utilizados por «empresas com utilização intensiva de energia», na aceção do artigo 17.º, n.º 1, da diretiva. O artigo 17.º, n.º 3, da diretiva

²² V. artigo 10.º-A, n.º 6, e artigo 10.º-B da Diretiva 2003/87, nas suas versões alteradas pela Diretiva (UE) 2018/410 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2018, que altera a Diretiva 2003/87/CE para reforçar a relação custo-eficácia das reduções de emissões e o investimento nas tecnologias hipocarbónicas, e a Decisão (UE) 2015/1814 (JO 2018, L 76, p. 3).

²³ V. a referência que figura no considerando 28 da Diretiva 2003/96.

prevê, seguidamente, uma categoria distinta de redução do imposto que pode ir até 50 % quando os produtos sejam «utilizados por entidades empresariais definidas no artigo 11.º que não sejam empresas com utilização intensiva de energia na aceção do n.º 1 do presente artigo».

42. O artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 dispõe que as empresas que beneficiem da isenção prevista no artigo 17.º, n.º 2, ou da redução prevista no artigo 17.º, n.º 3, devem ser partes nos «acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes referidos na alínea b) do n.º 1.» Esses acordos, regimes de autorizações negociáveis ou convénios equivalentes devem, contudo, conduzir à eficiência energética ou à realização de objetivos ambientais que sejam «*grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias». Pelo contrário, o n.º 1, alínea b), do artigo 17.º da Diretiva 2003/96 não faz nenhuma referência a este requisito²⁴.

43. Uma vez que a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo trata de uma isenção total de tributação para as empresas com utilização intensiva de energia, é manifesto que a Polónia baseou o artigo 31.º-A, n.º 1, ponto 8, e o artigo 31.º-B, n.º 1, ponto 5, da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo nas disposições do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96. Isto significa que, não obstante a falta de clareza, atrás referida, do artigo 17.º da diretiva em geral, o artigo 17.º, n.º 4, desta diretiva é aplicável. Segundo esta disposição, «[a]s empresas que beneficiem [...] devem ser partes nos [...] regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes referidos na alínea b) do n.º 1» e estes «regimes de autorizações negociáveis devem permitir a realização dos objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, *grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias».

44. Ao examinar a questão de saber se a Polónia cumpriu as suas obrigações, a questão crítica é, portanto, a do significado de um «regime de autorizações negociáveis» na aceção do artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96. Há ainda a questão adicional de saber se este regime realiza, em conformidade com a redação do artigo 17.º, n.º 4, «objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, *grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias». Como veremos, porém, o Tribunal de Justiça não pode examinar este último requisito, uma vez que esta questão não foi invocada pela Comissão.

45. É pacífico entre as partes que o regime de comércio de licenças de emissão da União apresenta todas as características de um «regime de autorizações negociáveis». No que diz respeito ao requisito adicional estabelecido no artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96, há diferentes abordagens da interpretação desta disposição. Quanto à questão de saber se o regime de autorizações negociáveis conduz à realização de objetivos ambientais ou a uma melhor eficiência energética, é possível sustentar que, para efeitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96, basta que a participação no regime de autorizações negociáveis seja, em si mesma, suscetível de alcançar objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, porque esse regime prossegue tais objetivos. É este o argumento invocado pela República da Polónia. Em alternativa, poderia sustentar-se que a entrada no regime de autorizações negociáveis deve também conduzir comprovadamente à realização destes objetivos. Ora, vista em abstrato, a

²⁴ Alguns autores interpretam o artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 no sentido de que contém condições que se destinam a ser aplicadas aos n.ºs 2 e 3 desse artigo (v. Deloitte, Technical and legal aspects of Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, p. 204). Outros interpretam o artigo 17.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 2003/96 como exceções ao requisito de que sejam respeitados em média os níveis de tributação mínimos para cada empresa. Tal exige, todavia, que as condições enunciadas no n.º 4 desta disposição estejam preenchidas. Quanto à diferença de abordagens deste requisito por parte dos diferentes Estados-Membros, v. pp. 205 e 206. Uma vez que a questão de saber se são «respeitados em média os níveis de tributação mínimos para cada empresa previstos [...]» não está em causa no presente processo, pode supor-se que tanto a Comissão como o Governo polaco seguem esta segunda interpretação.

participação no regime de comércio de licenças de emissão da União preenche seguramente este último requisito. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que o regime de comércio de licenças de emissão da União promove objetivos de proteção ambiental ao reduzir os gases com efeito de estufa²⁵, o que significa que, por definição, preenche igualmente os requisitos adicionais estabelecidos no artigo 17.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96.

46. Todavia, examinando o caso concreto, esta apreciação é talvez menos segura. Enquanto, segundo as premissas do artigo 31.º-C da Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo, as empresas com utilização intensiva de energia têm *automaticamente* direito a uma isenção do imposto especial sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento, no caso de se considerar que, além disso, apresentam um risco de fuga de carbono²⁶, obtêm 100 % das suas licenças de emissão a título gratuito, em conformidade com o artigo 10.º-B da Diretiva 2003/87, na versão atualmente em vigor. Isto significa que não serão de facto financeiramente oneradas pelo regime de comércio de licenças de emissão da União, pelo que se poderia alegar que a participação *dessas empresas* no regime de comércio de licenças de emissão da União não conduz à realização de objetivos ambientais nem à melhoria da eficiência energética, porque não têm nenhum incentivo para agir desse modo. Por conseguinte, poderia alegar-se que uma isenção do imposto especial sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento não é, portanto, justificada. Esta conclusão torna-se ainda mais óbvia quando se examina a segunda parte do artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96, que exige «objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, *grosso modo equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias*»²⁷.

47. A referência às «taxas mínimas comunitárias» parece ser uma referência à taxa mínima de tributação, prescrita pela Diretiva 2003/96, embora, se era este o sentido visado, teria sido útil que o artigo 17.º, n.º 4, da diretiva o tivesse, de facto, declarado expressamente. O artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 parece, assim, considerar que qualquer empresa que beneficie da isenção (ou redução) do imposto especial de consumo deve demonstrar que, ao participar num regime de comércio de licenças de emissão, alcançou objetivos ambientais ou de eficiência energética próximos dos que teriam sido alcançados se a taxa mínima do imposto especial de consumo tivesse sido aplicada aos seus produtos. Em certos casos, pelo menos, a prova dessa hipótese contrafactual poderia exigir complexas provas econométricas e de outro tipo.

²⁵ A Comissão não alega que a definição na Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo do conceito de «empresa com utilização intensiva de energia» se encontra fora dos parâmetros estabelecidos no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96.

²⁶ Como se pode deduzir do artigo 30.º da Diretiva 2003/87, conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/410 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de março de 2018, que altera a Diretiva 2003/87/CE para reforçar a relação custo-eficácia das reduções de emissões e o investimento nas tecnologias hipocarbónicas, e a Decisão (UE) 2015/1814, JO 2018, L 76, p. 3 (para a determinação dos setores considerados expostos a um risco de fuga de carbono antes dessa alteração, v. Decisão da Comissão, de 24 de dezembro de 2009, que estabelece, nos termos da Diretiva 2003/87/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, uma lista dos setores e subsectores considerados expostos a um risco significativo de fuga de carbono, JO 2010, L 1, p. 10), os conceitos de «com utilização intensiva de energia», conforme definido no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 e de existência de um «risco de fuga de carbono» nos termos do artigo 10.º-B da Diretiva 2003/87 não são idênticos, embora muitas empresas sejam, de facto, abrangidas por ambos.

²⁷ O sublinhado é meu. O artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 exige que um regime de autorizações negociáveis *deve permitir* a realização dos objetivos ambientais ou uma melhor eficiência energética, *grosso modo equivalentes* ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas. Os termos «deve permitir» traduzem uma obrigação clara. O conceito de «*grosso modo equivalentes*» não parece ser utilizado com muita frequência nos atos legislativos da União, embora haja certas instâncias em que o conceito é empregue. No entanto, este conceito não foi examinado em pormenor pelo Tribunal de Justiça. No seu Acórdão de 16 de janeiro de 2014, Comissão/Espanha (C-67/12, EU:C:2014:5, n.º 72), o Tribunal examinou o artigo 8.º, alínea b), da Diretiva 2002/91 que indica que «[o] impacto geral desta abordagem deve ser aproximadamente equivalente ao que resulta do disposto na alínea a) [...]». O Tribunal opôs-se à transposição, designadamente porque não considerava a imposição de uma obrigação às empresas de manutenção, e não a peritos independentes, «aproximadamente equivalente». Isto indica pelo menos que o Tribunal está disposto a examinar tais critérios em pormenor.

48. Foi demonstrado que 100 % das licenças poderiam ser emitidas a título gratuito no âmbito do regime de comércio de licenças de emissão da União, em conformidade com a Diretiva 2003/87, às empresas com utilização intensiva de energia pertencentes a um setor com risco de fuga de carbono. Tudo isto permite supor que, nesses casos, o critério de que objetivos ambientais ou aumentos da eficiência energética, *grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias, não é preenchido. Em qualquer caso, ao aplicar automaticamente a isenção do imposto especial de consumo dos produtos de carbono e dos produtos de gás para aquecimento às empresas com utilização intensiva de energia, a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo não toma minimamente em consideração este critério.

49. Contudo, este argumento não foi invocado pela Comissão no caso em apreço. O que a Comissão alega, com efeito, é que a expressão «regimes de autorizações negociáveis» deve ser interpretada no sentido de excluir o regime de comércio de licenças de emissão da União para efeitos do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96. A Comissão receia que a Diretiva 2003/87 deixe de poder alcançar o seu objetivo de promoção da redução de emissão de gases com efeito de estufa se for permitido aos Estados-Membros isentar empresas com utilização intensiva de energia dos níveis mínimos do imposto especial de consumo, pelo mero facto de participarem no regime de comércio de licenças de emissão da União.

50. A Comissão alegou, assim, que a referência a um regime de autorizações negociáveis deve ser entendida como um regime ao qual as empresas aderem voluntariamente, e não um regime obrigatório como o regime de comércio de licenças de emissão da União. Alega, além disso, que só um regime que alcance objetivos ambientais e de eficiência energética que ultrapasse os alcançados pelos instrumentos obrigatórios da União pode beneficiar das isenções previstas no artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96, sem fazer referência ao facto de tais objetivos não poderem ser de todo alcançados se uma empresa com utilização intensiva de energia obtiver 100 % das suas licenças de emissão a título gratuito. Embora o artigo 17.º da Diretiva 2003/96 possa ser ambíguo quanto a muitos aspetos, a redação atual desta disposição não permite suportar qualquer alegação de que os regimes de autorizações negociáveis, para efeitos dessas disposições, devam alcançar objetivos ambientais e de eficiência energética que ultrapassem os alcançados ao abrigo de regimes obrigatórios da União.

51. A Comissão alega que as declarações a exarar em anexo à ata da reunião do Conselho no decurso da qual foi adotada a Diretiva 2003/96 militam a favor da coexistência de uma tributação ao abrigo da Diretiva 2003/96 e do regime de comércio de licenças de emissão da União. Todavia, este argumento não convence. Tais atas não são textos legislativos e não podem alterar uma descrição clara num instrumento legislativo da União, a saber, «regimes de autorização negociáveis [...] desde que conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento da eficiência energética». O significado das declarações que figuram nessa ata também não é totalmente claro no sentido defendido pela Comissão.

52. Além disso, embora seja verdade que a Diretiva 2003/87 opera com base no facto de o preço das licenças de emissão constituir um incentivo para a adoção de tecnologias que emitam menos gases com efeito de estufa, a Diretiva 2003/87 evoluiu consideravelmente ao longo dos anos, o que não sucedeu com a Diretiva 2003/96. Exemplo disso é o facto de uma regulamentação relativa às fugas de carbono (que trata de um risco que é mais elevado nas indústrias com utilização intensiva de energia) só ter sido introduzida na Diretiva 2003/87 pela Diretiva 2009/29²⁸.

²⁸ Diretiva 2009/29/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2009, que altera a Diretiva 2003/87/CE a fim de melhorar e alargar o regime comunitário de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa (JO 2009, L 140, p. 63).

53. Importa igualmente ter presente que o artigo 17.º da Diretiva 2003/96 visa apenas as reduções de impostos sobre o consumo de produtos energéticos utilizados para aquecimento, motores fixos, bem como equipamento e maquinaria utilizados na construção, na engenharia civil e nas obras públicas [artigo 8.º, n.º 2, alíneas b) e c), da diretiva] e sobre a eletricidade. A Diretiva 2003/87, por outro lado, visa evitar as emissões de uma grande variedade de atividades que conduzem a determinados gases com efeito de estufa. Embora exista manifestamente uma sobreposição entre o artigo 17.º da Diretiva 2003/96 e a Diretiva 2003/87, não vejo que tenha sido tratada de forma coerente pelo legislador da União, o que é lamentável. Isto significa igualmente que é difícil limitar a aplicação de um instrumento para proteger a eficácia de outro instrumento que, além disso, tem sofrido alterações consideráveis ao longo dos anos²⁹. Poderia acrescentar-se que, se o legislador da União pretendesse excluir a participação num regime de comércio de licenças de emissão da União para esse efeito, tal poderia ter sido facilmente precisado, tanto mais que o próprio regime de comércio de licenças de emissão foi instituído por uma diretiva (Diretiva 2003/87) promulgada duas semanas antes da Diretiva 2003/96.

54. No que diz respeito ao argumento da Comissão segundo o qual apenas os regimes de autorizações negociáveis voluntários estão abrangidos pelo artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96, pode admitir-se que algumas versões linguísticas do artigo 17.º, n.º 4, desta diretiva parecem indicar o caráter voluntário da participação num regime de autorizações negociáveis. Na sua versão inglesa, o n.º 4 dispõe «*shall enter into the agreements, tradable permit schemes or equivalent arrangements*»³⁰. Tal pode suscitar a questão de saber se só um regime de autorizações negociáveis em que uma empresa «*shall enter into*» é efetivamente abrangido por esta disposição. Se assim for, tal implica, por sua vez, que está prevista uma «ação» de algum tipo (voluntária ou não).

55. Como o Tribunal de Justiça salientou no seu Acórdão ExxonMobil Production Deutschland³¹, por força do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/87, que define o seu âmbito de aplicação, esta aplica-se às «emissões» de gases com efeito de estufa — enumerados no anexo II desta diretiva, entre os quais figura o CO₂ — «provenientes das atividades enumeradas no anexo I»³². Por conseguinte, não é exigido um ato voluntário ou involuntário de qualquer empresa. Quando uma instalação preenche os requisitos, o regime de comércio de licenças de emissão da União aplica-se-lhe e a empresa tem de devolver licenças iguais às emissões da instalação, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 2003/87.

56. A tese segundo a qual os regimes exigem o que se poderá chamar «um ato voluntário de adesão» a regimes de autorizações negociáveis não é, contudo, suportada por todas as versões linguísticas³³. Além disso, a redação do artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 refere-se a «acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes *referidos na alínea b) do n.º 1*». A

²⁹ Todavia, também não existe uma regra segundo a qual se deva evitar um duplo encargo, ou mesmo uma dupla tributação, como sustenta a República da Polónia. Pelo contrário, o Tribunal de Justiça já declarou que a Diretiva 2003/96 não exclui totalmente o risco de dupla tributação. Mesmo no domínio da exceção obrigatória prevista no artigo 14.º da Diretiva 2003/96, os Estados-Membros podem, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segundo período, desta diretiva, tributar os «produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade», se o fizerem por razões de política ambiental. V., neste sentido, Acórdãos de 4 de junho de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, n.º 51), e de 7 de março de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, n.º 32).

³⁰ Em francês «acceptent les accords ou les régimes de permis négociables ou les mesures équivalentes», em espanhol «suscribirán los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes», em neerlandês «gaan overeenkomsten, regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen aan», em italiano «sottoscrivono gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti». Diferente, todavia, em alemão «gelten die [...] genannten Vereinbarungen, Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertigen Regelungen», português «devem ser partes nos acordos, regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes» e sueco «genomföra de system för handel med utsläppsrätter eller likvärdiga arrangemang».

³¹ Acórdão de 20 de junho de 2019, ExxonMobil Production Deutschland (C-682/17, EU:C:2019:518).

³² Acórdão de 20 de junho de 2019 ExxonMobil Production Deutschland (C-682/17, EU:C:2019:518, n.º 47 e jurisprudência referida).

³³ V. as versões alemã, portuguesa e sueca na nota 30.

inclusão destes termos específicos torna difícil, na minha opinião, chegar a outra conclusão que não a de que os «regimes de autorizações negociáveis» referidos no artigo 17.º, n.º 1, alínea b) (em que a redação não prevê tal elemento potencialmente voluntário)³⁴, são os mesmos que os referidos no artigo 17.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 e, por conseguinte, que as *nenhuma* das duas disposições exclui a participação num regime obrigatório.

57. É certo que o considerando 29 desta diretiva prevê que «[a]s empresas que celebrem acordos destinados a melhorar significativamente a proteção do ambiente e a eficiência energética merecem uma atenção particular. Dentre estas empresas, as que têm uma utilização intensiva de energia merecem um tratamento específico». Mas esta afirmação geral de princípio não permite afastar os termos claros que o legislador da União efetivamente utilizou no artigo 17.º, n.º 1, alínea b), e no artigo 17.º, n.º 4. Se se tivesse pretendido que a participação num regime de comércio de licenças de emissão da União não deveria ser considerada um «regime de autorizações negociáveis» para esse efeito, o legislador da União podia — e devia — tê-lo dito expressamente.

B. Alegação

58. Como expus atrás, a Comissão não baseou a sua alegação no facto de a Lei Polaca Relativa aos Impostos Especiais de Consumo conceder uma isenção do nível mínimo de tributação do consumo de carvão e de gás para aquecimento por empresas com utilização intensiva de energia pela circunstância de o fazer sem tomar em conta se, ao participarem no regime de comércio de licenças de emissão da União, os objetivos ambientais ou a melhoria da eficiência energética eram *grosso modo* equivalentes ao que seria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias. Limitou-se antes a um único argumento, a saber, o de que o regime de comércio de licenças de emissão da União não era, *per se*, um «regime de autorizações negociáveis» para efeitos do Artigo 17.º, n.º 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96, porque alega que apenas é qualificável para este efeito um regime de autorizações negociáveis ao qual uma empresa adere voluntariamente e que alcança objetivos ambientais ou de aumento da eficiência energética para além dos do regime de comércio de licenças de emissão da União.

59. A Comissão também não alegou que a aplicação da própria Diretiva 2003/87 pudesse não conduzir à realização de objetivos ambientais ou à melhoria da eficiência energética, num caso concreto, em consequência da aplicação das regras desta diretiva, como, por exemplo, a atribuição a título gratuito de 100 % das licenças de emissão a instalações expostas ao risco de fugas de carbono, apesar de tal ser frequentemente, ou mesmo geralmente, o caso das empresas com utilização intensiva de energia.

60. Por todas as razões que acabo de expor, não penso, no entanto, que esta alegação específica da Comissão quanto ao sentido a dar aos termos «regimes de autorizações negociáveis» possa ser suportada à luz da redação expressa atual do artigo 17.º, n.º 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96.

³⁴ Em inglês «where tradable permit schemes or equivalent arrangements are implemented», em francês «des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mises en œuvre», em espanhol «se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes», em português «sejam [...] aplicados regimes de autorização negociáveis ou convénios equivalentes», em neerlandês «regelingen inzake verhandelbare vergunningen of gelijkwaardige regelingen worden toegepast», em alemão «es werden Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertige Regelungen umgesetzt», em italiano «attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti» e em sueco «eller när system för handel med utsläppsrätter eller likvärdiga arrangemang har genomförts».

61. Como resulta do artigo 120.º, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça e da jurisprudência relativa a esta disposição, a petição inicial deve indicar o objeto do litígio e conter a exposição sumária dos fundamentos do pedido, e estes devem ser suficientemente claros e precisos para permitir ao demandado preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização.

62. Daqui resulta que os elementos essenciais de facto e de direito em que se funda uma ação devem decorrer, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição³⁵ e que os pedidos desta última devem ser formulados de forma inequívoca a fim de evitar que o Tribunal de Justiça decida *ultra petita* ou não conheça de uma alegação³⁶. No caso em apreço, uma vez que a Comissão fundou a sua petição numa única alegação de incumprimento, a saber, a de que os «regimes de autorizações negociáveis» na aceção do artigo 17.º, n.ºs 1, alínea b), e 4, da Diretiva 2003/96 apenas abrangem regimes voluntários que realizem objetivos ambientais ou economias de energia que ultrapassem os alcançados pelos regimes obrigatórios da União, há que examinar apenas esta alegação. Não cabe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se além das alegações e dos pedidos formulados na petição da Comissão nos termos do artigo 258.º TFUE³⁷.

63. Uma vez que as alegações da Comissão não permitem concluir que a República da Polónia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.º da Diretiva 2003/96, vejo-me obrigado, portanto, a concluir que a Comissão não provou o mérito da sua ação.

VII. Quanto às despesas

64. O artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça dispõe que a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República da Polónia pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la a suportar, além das suas próprias despesas, as despesas efetuadas pela República da Polónia.

VIII. Conclusão

65. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que:

- Em primeiro lugar, julgue a ação improcedente.
- Em segundo lugar, condene a Comissão nas despesas.

³⁵ E, aliás, logo na fase do parecer fundamentado da Comissão.

³⁶ Acórdão de 28 de outubro de 2010, Comissão/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643, n.º 16).

³⁷ V., neste sentido, Acórdãos de 15 de junho de 2006, Comissão/França (C-255/04, EU:C:2006:401, n.º 24); de 11 de janeiro de 2007, Comissão/Grécia (C-251/04, EU:C:2007:5, n.º 27); e de 28 de outubro de 2010, Comissão/Malta (C-508/08, EU:C:2010:643, n.º 16).