

Processo C-100/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

26 de fevereiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

19 de novembro de 2019

Demandante e recorrente em «Revision»:

XY

Demandado e recorrido em «Revision»:

Hauptzollamt B (Serviço Aduaneiro Central)

[Omissis]

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL TRIBUTÁRIO FEDERAL)

DESPACHO

no litígio entre

XY

demandante e recorrente em «Revision»

representante:

A

contra

Hauptzollamt B

demandado e recorrido em «Revision»,

relativo ao imposto sobre a eletricidade – juros sobre as quantias restituídas

a Sétima Secção

na audiência de 19 de novembro de 2019 decidiu:

Parte decisória

1. Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

O direito da União exige o pagamento de juros relativos ao direito ao reembolso do imposto sobre a eletricidade erradamente fixado, quando a fixação de um valor mais baixo do imposto sobre a eletricidade se baseou na redução facultativa do imposto prevista no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 e a fixação de um valor mais elevado se deveu exclusivamente a um erro na aplicação ao caso em apreço da disposição nacional que transpõe o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96?

2. *[Omissis]*.

F u n d a m e n t o s

I.

- 1 A demandante e recorrente em «Revision» (demandante), que é uma empresa da indústria transformadora, adquiriu da rede de distribuição corrente alternada não tributada e injetou-a em baterias. Na sua declaração relativa ao imposto sobre a eletricidade para o ano de 2010, declarou essa quantidade de eletricidade a título de consumo próprio e optou pela taxa reduzida prevista no § 9, n.º 3, da Stromsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto sobre a Eletricidade, a seguir «StromStG»), na sua versão de 19 de dezembro de 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Todavia, o demandado e recorrido em «Revision» (Hauptzollamt, Serviço Aduaneiro Central, a seguir «HZA») tributou essa quantidade de eletricidade à taxa normal e emitiu um aviso de liquidação sobre a eletricidade diferente da declaração fiscal. A demandante apresentou uma reclamação desta decisão. A demandante fez pagamentos antecipados mensais do imposto sobre a eletricidade relativamente ao ano de 2010.
- 2 Após um processo judicial relativo ao ano de 2006 ter declarado a aplicabilidade da taxa reduzida prevista no § 9, n.º 3, da StromStG, o HZA alterou a liquidação do imposto sobre a eletricidade para o ano de 2010 e tributou também a uma taxa reduzida a quantidade de eletricidade injetada nas baterias durante o ano de 2010.
- 3 Em dezembro de 2014, a recorrente pediu a liquidação de juros relativos ao imposto sobre a eletricidade reembolsado relativamente ao ano civil de 2010, o que o HZA recusou.

- 4 O Finanzgericht (Tribunal Tributário) considerou que a demandante não tinha direito aos juros reclamados nem ao abrigo do direito nacional nem ao abrigo do direito da União. O imposto sobre a eletricidade reembolsado não vence juros no plano do direito da União, porque o consumo de eletricidade para carregar as baterias não está abrangido pelo âmbito de aplicação da 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 – Diretiva 2003/96 – (*Jornal Oficial da União Europeia* – JO 2003, L 283, p. 51, na versão da Diretiva 2004/75/CE do Conselho, de 29 de abril de 2004, que altera a Diretiva 2003/96/CE relativa à possibilidade de Chipre aplicar, relativamente aos produtos energéticos e à eletricidade, isenções ou reduções temporárias dos níveis de tributação, JO 2004, L 157, p. 100). Independentemente disso, foi erradamente recusada à demandante uma redução de imposto que, segundo o direito da União, tem mero caráter facultativo e não está sujeita a disposições vinculativas estabelecidas pelo direito da União.
- 5 A demandante interpôs recurso de «Revision» desta sentença. Em seu entender, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (Tribunal de Justiça), não só têm de ser reembolsados os impostos cobrados em violação do direito da União, mas também quaisquer desvantagens em matéria de juros, incluindo reduções fiscais facultativas. Além disso, o carregamento de uma bateria constitui uma operação reversível que não é comparável a um processo de fabrico eletrolítico como previsto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro travessão, da Diretiva 2003/96 e no § 9, n.º 1, ponto 1, da StromStG.

II.

- 6 A Secção suspende o processo de «Revision» nela pendente [*omissis*] e, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, submete ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:
- 7 O direito da União exige o pagamento de juros relativos ao direito ao reembolso do imposto sobre a eletricidade erradamente fixado, quando a fixação de um valor mais baixo do imposto sobre a eletricidade se baseou na redução facultativa do imposto prevista no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, e a fixação de um valor mais elevado se deveu exclusivamente a um erro na aplicação ao caso em apreço da disposição nacional que transpôs o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96?

III.

- 8 Segundo a Secção, as disposições da Diretiva 2003/96 são decisivas para a resolução do litígio. A interpretação da presente diretiva suscita dúvidas que são relevantes para a solução do litígio:
- 9 Direito da União aplicável:

Artigo 2.º da Diretiva 2003/96:

1. [...]

2. A presente diretiva é igualmente aplicável:

À eletricidade abrangida pelo código NC 2716.

3. [...]

4. A presente diretiva não é aplicável:

a) [...]

b) Às seguintes utilizações de produtos energéticos e eletricidade:

– [...]

– [...]

– eletricidade utilizada principalmente para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos.

[...]

10 Artigo 17.º da Diretiva 2003/96:

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. [...]

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.

11 Artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE – Diretiva 2008/118 – (JO 2008, L 009, p. 12):

1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»:

a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva 2003/96/CE;

[...]

12 Direito nacional aplicável:

§ 3 da StromStG (tarifas):

O imposto é de 20,50 euros por megawatt/hora.

§ 9 da StromStG, isenções e reduções de imposto:

(1) a (2a) [...]

(3) A eletricidade [...] está sujeita a uma tarifa reduzida de 12,30 euros por megawatt/hora se for cobrada a empresas da indústria transformadora ou a empresas agrícolas e silvícolas para fins comerciais e se não estiver isenta por força do n.º 1.

(4) a (8) [...]

IV.

13 A apreciação jurídica do litígio levanta dúvidas em matéria de direito da União. Importa saber se, por força da jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve ser exigido o pagamento de juros relativos a um direito de reembolso do imposto sobre a eletricidade, quando este se baseie na aplicação por um Estado-Membro de uma redução facultativa do imposto.

14 1. No caso em apreço (relativo ao ano de 2010), o imposto sobre a eletricidade constituiu-se por ter sido retirada corrente alternada da rede de distribuição, porque a eletricidade foi transformada em energia química nas baterias e, por conseguinte, foi consumida. Este consumo de eletricidade está sujeito a uma tarifa reduzida de 12,30 euros por megawatt/hora, em conformidade com o § 9, n.º 3, da StromStG, e não à tarifa normal de 20,50 euros por megawatt/hora, conforme previsto no § 3 da StromStG. Com efeito, trata-se de um consumo de eletricidade efetuado por uma empresa da indústria transformadora para fins comerciais. Assim foi decidido numa decisão judicial definitiva de 2006 sobre consumo de eletricidade.

15 No caso em apreço, o direito ao reembolso do excesso do imposto sobre a eletricidade resulta do facto de o HZA, num primeiro momento, ter aplicado erradamente a tarifa normal à quantidade de eletricidade consumida, violando

portanto a disposição nacional do § 9, n.º 3, da StromStG, que favorece fiscalmente as empresas da indústria transformadora.

- 16 2. Todavia, a aplicação de uma tarifa reduzida, por força do § 9, n.º 3, da StromStG, à eletricidade consumida a partir da rede de distribuição por uma empresa da indústria transformadora para fins comerciais assenta igualmente no artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96. Com efeito, este regime só permite aos Estados-Membros concederem uma redução do imposto às empresas com utilização intensiva de energia. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se, ao fixar à demandante, num primeiro momento, um montante demasiado elevado de imposto, o HZA violou não só o direito nacional, mas também o direito da União. A este respeito, a Secção considera que a injeção de eletricidade nas baterias não é um processo eletrolítico, na aceção do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro travessão, da Diretiva 2003/96, relativamente aos quais o âmbito de aplicação desta diretiva está à partida excluído. Tal é confirmado pela Decisão de Execução (UE) 2016/2266 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que autoriza os Países Baixos a aplicar uma tarifa reduzida de imposto à eletricidade fornecida às estações de carregamento para veículos elétricos (JO 2016, L 342, p. 30). Essa decisão não teria sido necessária se o carregamento de baterias fosse considerado um processo eletrolítico e, portanto, estivesse excluído do campo de aplicação da Diretiva 2003/96.
- 17 Com o Acórdão 1RCCS – Fondazione Santa Lucia de 18 de janeiro de 2017, C-189/15 (EU:C:2017:17) *[omissis]*, o Tribunal de Justiça declarou, no que respeita ao alcance do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, que resulta dos considerandos 9 e 11 desta diretiva que esta pretende conferir aos Estados-Membros uma certa margem de manobra para definir e aplicar medidas políticas adaptadas aos contextos nacionais e que compete a cada Estado-Membro decidir através de que medidas tenciona transpor esta diretiva. Assim, os Estados-Membros são livres de limitar a concessão de reduções fiscais a favor de empresas com utilização intensiva de energia às empresas de um ou mais setores industriais.
- 18 Na opinião desta Secção, ao transpor o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, os Estados-Membros dispõem de uma margem de apreciação não só quanto à definição do círculo das empresas beneficiárias, mas também quanto ao nível da tarifa do imposto, desde que este não seja inferior a qualquer limite mínimo fixado pelo direito da União. Com efeito, só desta forma é que os fundamentos do legislador da União enunciados nos considerandos acima referidos podem ser aplicados.
- 19 O artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 prevê, portanto, uma redução fiscal facultativa que os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos. Não existe, portanto, a obrigação de favorecer fiscalmente as empresas com utilização intensiva de energia. A este respeito, o artigo 17.º da Diretiva 2003/96 distingue-se das isenções obrigatórias previstas no artigo 14.º da Diretiva

2003/96, que os Estados-Membros estão obrigados a conceder e que um sujeito passivo pode invocar diretamente na falta de transposição para o direito nacional em tempo útil (Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de março 2018, *Cristal Union – C-31/17*, EU:C:2018:168 [omissis]).

- 20 3. Daqui resulta a questão de saber se o direito ao reembolso do imposto sobre a eletricidade que se baseia numa redução (meramente) facultativa do imposto [*in casu*, a prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 17.º da Diretiva 2003/96], vence juros, como acontece no caso do direito ao reembolso do imposto sobre a eletricidade decorrente de uma isenção ou de uma redução obrigatória.
- 21 a) Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando um Estado-Membro cobrar impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto [Acórdãos do Tribunal de Justiça de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail e o.*, C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 25 (omissis); de 27 de setembro de 2012, *Zuckerfabrik Jülich*, C-113/10, C-147/10 e C-234/10, EU:C:2012:591, n.º 65 (omissis); de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-591/11, EU:C:2013:250, n.º 21 (omissis); de 15 de outubro de 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, n.º 28, e de 18 de janeiro de 2017, *Wortmann*, C-365/15, EU:C:2017:19, n.ºs 37 e seguintes (omissis)].
- 22 Por conseguinte, resulta do direito da União o princípio de que os Estados-Membros estão obrigados a restituir com juros os impostos cobrados em violação do direito da União. A este respeito, na falta de legislação da União, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o seu modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União [Acórdãos do Tribunal de Justiça de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail e o.*, C-591/10, EU:C:2012:478 (omissis) n.ºs 26 e seg.; de 27 de setembro de 2012, *Zuckerfabrik Jülich*, C-113/10, C-147/10 e C-234/10, EU:C:2012:591, n.ºs 61 e 66 (omissis); de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-591/11, EU:C:2013:250, n.ºs 22 e seg. (omissis); de 15 de outubro de 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, n.º 28, e de 6 de outubro de 2015, *Tarsia*, C-69/14, EU:C:2015:662, n.º 25 (omissis)].
- 23 O facto de a Diretiva 2003/96 ser um ato da União que necessitou de transposição para o direito nacional não se opõe a que seja exigido o pagamento de juros relativamente ao imposto sobre a eletricidade reembolsado. Com efeito, o Tribunal de Justiça, no Acórdão *Littlewoods Retail e o.* [EU:C:2012:478 (omissis) n.º 26 e seg.] não considerou que esse facto fosse causa de exclusão do direito a juros [relativamente ao direito ao pagamento de juros de mora sobre o IVA pago

em excesso, v. igualmente Acórdão do Tribunal de Justiça, de 24 de outubro de 2013, Rafinãria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 (*omissis*)/].

- 24 b) O órgão jurisdicional de reenvio tende a considerar que não há violação das disposições do direito da União quando o direito ao reembolso do imposto resulta da aplicação errada do direito nacional introduzido por um Estado-Membro no uso de uma margem de apreciação concedida pelo direito da União relativamente a uma disposição facultativa estabelecida pelo direito da União.
- 25 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem para transpor para o direito nacional uma exceção ou limitação deve ser casuisticamente apreciada, em função, nomeadamente, da redação dessa disposição [v. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 29 de julho de 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, n.º 25 (*omissis*)].
- 26 No entanto, o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 apenas contém disposições relativas à definição de empresas com utilização intensiva de energia. Ora, a própria existência de uma tarifa reduzida de imposto para as empresas com utilização intensiva de energia é deixada aos Estados-Membros. Importa acrescentar que o litígio no processo principal não tem por objeto a questão de saber se o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 foi transposto para o direito nacional em conformidade com a diretiva. Pelo contrário, no presente caso, o HZA fixou inicialmente um imposto demasiado elevado sobre a eletricidade pelo facto de ter erradamente considerado que não estavam preenchidas as condições de concessão da tarifa reduzida prevista no § 9, n.º 3, da StromStG.
- 27 Além disso, a admissão de uma tarifa reduzida, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, para as empresas com utilização intensiva de energia constitui uma exceção à harmonização do imposto sobre a eletricidade, deixando aos Estados-Membros a faculdade de autorizar ou não tal vantagem na sua legislação nacional. Por conseguinte, neste âmbito, o legislador da União considera menos importante o bom funcionamento do mercado interno, que deve ser alcançado, entre outros, pela introdução de níveis mínimos obrigatórios de tributação na Diretiva 2003/96 [v., por exemplo, Acórdão do Tribunal de Justiça, de 2 de junho de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, n.º 32 (*omissis*), relativo à fixação de níveis mínimos de tributação e referindo-se aos considerandos 3 e 4 da Diretiva 2003/96].
- 28 Independentemente destas considerações no plano do direito da União, a fixação mais elevada do imposto em causa não se deveu a uma transposição tardia do direito da União, mas a uma aplicação errada do direito nacional que foi introduzido no exercício de uma margem de apreciação reconhecida por aquele direito.
- 29 c) Todavia, no caso em apreço, existem igualmente argumentos que militam a favor do direito a juros.

- 30 Antes de mais, a margem de apreciação de que dispõem os Estados-Membros para concederem um tratamento fiscal mais favorável às empresas com utilização intensiva de energia foi conferida pelo artigo 17.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96. A base da taxa reduzida do imposto sobre a eletricidade é, por conseguinte, não apenas o § 9, n.º 3, da StromStG, mas também, em última análise, o direito da União.
- 31 Resulta igualmente do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96 e do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (Diretiva 2008/118), que a tributação da eletricidade foi objeto de harmonização no território da Comunidade no sentido do artigo 5.º da Diretiva 2008/118. Se não fossem devidos juros relativamente aos direitos de reembolso resultantes de reduções fiscais facultativas, ao contrário do que acontece com os resultantes de reduções ou de isenções obrigatórias, haveria uma desigualdade de tratamento. Todavia, a questão que se coloca é a de saber se bases jurídicas diferentes no direito da União justificam uma diferença de tratamento no que respeita à exigência do pagamento de juros relativos aos direitos de reembolso, especialmente porque isso é indiferente para o contribuinte. Com efeito, em ambos os casos, o contribuinte não pode dispor do montante do imposto pago em excesso.
- 32 Além disso, negar a existência do direito a juros, no plano do direito da União, relativamente aos direitos de reembolso decorrentes da redução facultativa do imposto teria como consequência que o vencimento de juros ficasse exclusivamente dependente das diferentes legislações nacionais.