



Ficha temática

Os impostos especiais de consumo

Introdução

Os impostos especiais de consumo são impostos indiretos baseados no consumo ou na utilização de determinados produtos. Contrariamente ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que é um imposto geral *ad valorem*, os impostos especiais de consumo são impostos duplamente específicos, no sentido de que incidem apenas sobre determinados produtos, a saber, as bebidas alcoólicas, os tabacos manufacturados e os produtos energéticos, e não são fixados sobre o valor desses produtos, mas sobre as quantidades de produtos consumidos (litros de álcool ou de carburante, número de cigarros, etc.).

A fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e evitar distorções da concorrência na União, os impostos especiais de consumo foram objeto de harmonização europeia, em conformidade com o artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Assim, em meados dos anos 1990, foram adotadas disposições de direito derivado, antes de ser objeto de uma reformulação no final dos anos 2000. A este respeito, diretivas específicas harmonizam a matéria coletável (definição dos grupos de produtos, da forma como os impostos especiais de consumo são calculados — por exemplo, por hectolitro, por grau de álcool, por número de peças, etc. —, eventuais isenções) e as taxas mínimas aplicáveis aos diferentes produtos em causa. Por sua vez, uma diretiva geral organiza o regime comum aplicável à produção, à detenção e à circulação desses produtos.

O Tribunal de Justiça teve várias vezes a oportunidade de se pronunciar sobre aspetos do funcionamento do regime dos impostos especiais de consumo, quer em relação às modalidades de tributação específicas dos produtos em causa, quer em relação ao regime comum de detenção e de circulação desses produtos.

Assim, o Tribunal de Justiça precisou, em processos frequentemente técnicos, o alcance do âmbito de aplicação dos impostos especiais de consumo, a fim de determinar, caso a caso, relativamente a produtos específicos, a sua sujeição ou não à tributação. Também se pronunciou várias vezes sobre a estrutura desses impostos, nomeadamente no que diz respeito à aplicação das diferentes taxas e isenções previstas na legislação.

As regras de exigibilidade e de pagamento dos impostos especiais de consumo foram também objeto de jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Para além dos impostos especiais de consumo propriamente ditos, o Tribunal de Justiça especificou ainda as condições em que os Estados-Membros têm a possibilidade de

Os impostos especiais de consumo

sujeitar os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a outros impostos indiretos.

Lista dos atos em questão

Regime geral dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

Diretiva 92/12/CEE do Conselho, 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 1992, L 76, p. 1).

Diretiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de dezembro de 1992, que altera a Diretiva 92/12/CEE relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e que altera a Diretiva 92/81/CEE (JO 1992, L 390, p. 124).

Diretiva 96/99/CE do Conselho, de 30 de dezembro de 1996, que altera a Diretiva 92/12/CEE do Conselho relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1997, L 8, p. 12).

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 (JO 2009, L 9, p. 12).

Regulamento (CEE) n.º 3649/92 da Comissão, de 17 de dezembro de 1992, relativo a um documento de acompanhamento simplificado para a circulação intracomunitária dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, já introduzidos no consumo do Estado-Membro de expedição (JO 1992, L 369, p. 17).

Regimes específicos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

Diretiva 95/59/CE do Conselho, de 27 de novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios (JO 1995, L 291, p. 40).

Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados (JO 2011, L 176, p. 24).

Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 21).

Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 29).

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).

Diretiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO 1992, L 316, p. 12).

Diretiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO 1992, L 316, p. 19).

Regulamentação aduaneira

Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1).

Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1993, L 253, p. 1).

Regulamento (CE) n.º 955/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de abril de 1999, que altera o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho no que diz respeito ao regime do trânsito externo (JO 1999, L 119, p. 1).

Regulamento (CE) n.º 1662/1999 da Comissão, de 28 de julho de 1999, que altera o Regulamento (CEE) n.º 2454/93 que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO 1999, L 197, p. 25).

Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1).

Regulamento (CEE) n.º 2587/91 da Comissão, de 26 de julho de 1991, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à Pauta Aduaneira Comum (JO 1991, L 259, p. 1).

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

Assistência mútua em matéria de cobrança de determinados créditos tributários

Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO 1976, L 73, p. 18).

Índice

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 3 |
| LISTA DOS ATOS EM QUESTÃO | 5 |
| I. HARMONIZAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS E DAS TAXAS APLICÁVEIS AOS PRODUTOS SUJEITOS A IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO | 9 |
| 1. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados..... | 9 |
| 1.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados | 9 |
| 1.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados | 11 |
| 2. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas | 13 |
| 2.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas..... | 13 |
| 2.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas | 20 |
| 3. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos..... | 27 |
| 3.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos | 27 |
| 3.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos | 32 |
| II. HARMONIZAÇÃO DAS REGRAS DE EXIGIBILIDADE E DE PAGAMENTO DOS IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO..... | 35 |
| 1. Exigibilidade dos impostos especiais de consumo | 35 |
| 1.1. Exigibilidade em caso de saída de um produto sujeito a imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto | 36 |
| 1.2. Exigibilidade em caso de aquisição de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo por um particular | 46 |
| 2. Pagamento dos impostos especiais de consumo | 52 |
| III. IMPOSTOS INDIRETOS QUE NÃO SEJAM IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO DOS PRODUTOS SUJEITOS A IMPOSTOS ESPECIAIS DE CONSUMO | 58 |

I. Harmonização das bases tributáveis e das taxas aplicáveis aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

1. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados

1.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados

Acórdão de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2011/64/UE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Artigo 5.º, n.º 1, alínea a) — Conceitos de “tabaco de fumar”, de “tabaco cortado ou fracionado de outra forma” e de “transformação industrial”»

O Posto Aduaneiro da Região da Boémia Meridional (República Checa) ordenou a apreensão e perda de uma certa quantidade de produtos na posse da Eko-Tabak por constituírem tabacos para fumar na aceção da lei nacional e, conseqüentemente, estarem sujeitos a imposto especial de consumo.

A Eko-Tabak recorreu dessa decisão para o Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), alegando que a definição do tabaco de fumar ao abrigo da lei nacional alargava exageradamente a lista dos tabacos manufacturados aprovada pela Diretiva 2011/64. Com efeito, a Eko-Tabak considera que o seu produto, as folhas de tabaco secas, planas, de limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a humedificação controlada, com glicerina, deve, ainda, ser transformado para ser fumado (transformação elementar que consiste em triturá-las ou em cortá-las manualmente). Não se trata, portanto, de um tabaco de fumar.

Tendo sido negado provimento ao recurso da Eko-Tabak, este último interpôs recurso para o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa). Este órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à questão de saber se os produtos como os que estão em causa no processo principal constituem tabacos manufacturados aos quais se aplica a Diretiva 2011/64. No caso de resposta negativa a essa questão, pretende saber se os artigos 2.º e 5.º dessa diretiva se opõem a que um Estado-Membro sujeite esses produtos a imposto especial de consumo.

O Tribunal de Justiça considera que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que as folhas de tabaco secas, planas, com limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a posterior humedificação controlada, que contenham glicerina e possam ser fumadas na sequência de uma transformação elementar que consista em triturá-las ou

em cortá-las manualmente, integram-se no conceito de «tabaco de fumar», na aceção dessas disposições.

Com efeito, resulta da redação do seu artigo 5.º, n.º 1, alínea a), que essa mesma diretiva exige o preenchimento de dois pressupostos cumulativos, a saber, por um lado, que o tabaco seja cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprimento em placas e, por outro, que possa ser fumado sem posterior transformação industrial.

A esse respeito, na falta de definição dos termos «cortado» e «fracionado» nessa diretiva e para determinar o seu alcance, há que tomar como referência o seu sentido geral e habitualmente aceite. Ora, esses termos, cujo sentido habitual é particularmente amplo, designam, nomeadamente, quanto ao primeiro, o resultado da operação de retirar uma parte ou um pedaço de algo com um instrumento cortante e, quanto ao segundo, o resultado da operação de desmembrar ou dividir algo.

Consequentemente, na medida em que os produtos em causa no processo principal consistem, segundo as informações dadas pelo tribunal de reenvio, em folhas de tabaco parcialmente destaladas, esses produtos devem ser considerados tabaco cortado ou fracionado de outra forma, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64.

Quanto ao conceito de «transformação industrial», empregue nesse artigo 5.º, n.º 1, alínea a), esse conceito visa geralmente a transformação, habitualmente em grande escala, segundo um processo standardizado, de matérias-primas em bens materiais.

Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, em substância, que não constituem «transformações industriais» as manipulações simples destinadas a converter um produto do tabaco não acabado em produto suscetível de ser fumado, tais como a de simplesmente inserir um rolo de tabaco num tubo para cigarros.

Nestas condições, há que considerar suscetível de ser fumado sem posterior «transformação industrial», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64, o tabaco manufaturado pronto ou facilmente preparado, por meios não industriais, para ser fumado.

No caso, conforme resulta da decisão de reenvio, os produtos em causa no processo principal foram sujeitos a um processo de secagem primária e de posterior humedificação controlada, contêm glicerina e são suscetíveis de ser fumados na sequência de uma transformação elementar que consiste, por exemplo, em triturá-los ou em cortá-los manualmente. Sem prejuízo de verificação pelo tribunal de reenvio, parece, assim, que esses produtos preenchem também a condição de serem suscetíveis de serem fumados sem posterior transformação industrial e, portanto, se integram no conceito de «tabaco de fumar», conforme definido no artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64.

Nestas condições, visto não constituírem tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), i), dessa diretiva, esses produtos devem

então ser considerados integrados no conceito de «os restantes tabacos de fumar», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ii), dessa diretiva.

1.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados

Acórdão de 4 de março de 2010, Comissão/França (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Acórdão de 4 de março de 2010, Comissão/Áustria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Acórdão de 4 de março de 2010, Comissão/Irlanda (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

«Incumprimento de Estado – Diretiva 95/59/CE – Impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios – Artigo 9.º, n.º 1 – Livre determinação, por parte dos fabricantes e importadores, dos preços máximos de venda a retalho dos seus produtos – Legislação nacional que impõe um preço mínimo de venda a retalho dos cigarros – Legislação nacional que proíbe a comercialização de produtos do tabaco a ‘um preço de promoção contrário aos objetivos de saúde pública’ – Conceito de “legislações nacionais sobre o controlo do nível de preços ou sobre a observância dos preços fixados” – Justificação – Proteção da saúde pública – Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco»

«Incumprimento de Estado – Diretiva 95/59/CE – Impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios – Artigo 9.º, n.º 1 – Livre determinação, por parte dos fabricantes e importadores, dos preços máximos de venda a retalho dos seus produtos – Legislação nacional que impõe um preço mínimo de venda a retalho dos cigarros e um preço mínimo de venda a retalho do tabaco de corte fino – Justificação – Proteção da saúde pública – Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco»

«Incumprimento de Estado – Diretiva 95/59/CE – Impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios – Artigo 9.º, n.º 1 – Livre determinação, por parte dos fabricantes e importadores, dos preços máximos de venda a retalho dos seus produtos – Legislação nacional que impõe um preço mínimo de venda a retalho dos cigarros – Justificação – Proteção da saúde pública – Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco»

A Diretiva 95/59 previa que os fabricantes e importadores de tabacos manufacturados determinavam livremente os preços máximos de venda ao público de cada um dos seus produtos. Segundo a Comissão, as regulamentações dos três Estados-Membros, que impõem preços mínimos correspondentes a uma determinada percentagem dos preços médios dos tabacos manufacturados em causa (95 % para a França, 92,75 % para os cigarros e 90 % para o tabaco de corte fino para a Áustria e 97 % para a Irlanda), violam a liberdade dos fabricantes e importadores de determinarem os preços máximos de venda ao público dos seus produtos e, conseqüentemente, a livre concorrência.

A Comissão remeteu então o processo ao Tribunal de Justiça, por considerar que as regulamentações nacionais em causa eram contrárias à Diretiva 95/59.

Os Estados-Membros tinham tentado justificar as suas regulamentações invocando a Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde (OMS) e as disposições do artigo 30.º CE para justificar uma eventual violação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 95/59, à luz do objetivo de proteção da saúde e da vida das pessoas.

O Tribunal de Justiça declara, de forma análoga nos seus três acórdãos, que não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 95/59, conforme alterada pela Diretiva 2002/10, o Estado-Membro que adota e mantém em vigor uma legislação nos termos da qual os poderes públicos fixam preços mínimos para a venda ao público de tabacos manufaturados, quando esse regime não permita excluir, em todos os casos, que os preços mínimos fixados afetam a vantagem concorrencial que poderia resultar, para alguns produtores ou importadores de produtos do tabaco, de preços de custo inferiores. Com efeito, tal regime, que, além disso, determina o preço mínimo por referência com o preço médio praticado no mercado, pode levar a suprimir as diferenças entre os preços dos produtos concorrentes e a fazer convergir esses preços para o preço do produto mais caro. O referido regime atenta assim contra a liberdade de os produtores e os importadores determinarem o seu preço máximo de venda ao público, garantida pelo artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 95/59.

Por outro lado, a Convenção-Quadro da OMS para a Luta Antitabaco não tem impacto no caráter compatível ou não desse regime com o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 95/59, uma vez que esta Convenção não impõe às partes contratantes nenhuma obrigação concreta no que diz respeito à política de preços em matéria de produtos do tabaco e descreve apenas soluções possíveis para que sejam tidos em conta os objetivos nacionais de saúde no que respeita à luta antitabaco. Com efeito, o artigo 6.º, n.º 2, desta Convenção limita-se a prever que as partes contratantes adotem ou mantenham medidas «que po[de]m incluir» a aplicação de políticas fiscais e, «se for caso disso», de políticas de preços relativamente aos produtos do tabaco.

Por último, atendendo ao objetivo de proteção da saúde e da vida das pessoas os Estados-Membros não podem invocar em seu benefício o artigo 30.º CE para justificar uma violação do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 95/59. Com efeito, o artigo 30.º CE não pode ser entendido no sentido de que autoriza medidas de natureza diferente das restrições quantitativas à importação e à exportação e das medidas de efeito equivalente previstas nos artigos 28.º CE e 29.º CE.

Não é menos verdade que a Diretiva 95/59 não impede que os Estados-Membros prossigam a luta contra o tabagismo, que se inscreve no objetivo de proteção da saúde pública.

A este respeito, a legislação fiscal constitui um instrumento importante e eficaz na luta contra o consumo dos produtos do tabaco e, por conseguinte, de proteção da saúde

pública, dado que o objetivo de assegurar que os preços desses produtos sejam fixados a níveis elevados pode ser adequadamente conseguido através de uma tributação acrescida desses produtos, devendo, mais cedo ou mais tarde, os aumentos dos impostos especiais traduzir-se numa subida dos preços de venda a retalho, sem que tal afete a liberdade de determinação dos preços.

2. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas

2.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas

Acórdão de 13 de março de 2019, B. S. (Malte na composição da cerveja) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas — Diretiva 92/83/CEE — Artigo 2.º — Conceito de “cerveja” — Bebida produzida a partir do mosto lupuloso obtido de uma mistura que contém mais glicose do que malte — Nomenclatura Combinada — Posições 2203 (cervejas de malte) ou 2206 (outras bebidas fermentadas)»

O recorrente produziu uma bebida alcoólica que, no seu entender, era uma mistura de cerveja e de bebida não alcoólica. O ingrediente principal que constituía mosto lupuloso, que está na origem do produto intermédio utilizado para fabricar esta bebida, era o xarope de glucose e não o malte (cem hectolitros de mosto lupuloso foram obtidos a partir de 134,9 litros de extrato de malte, de 1 708,2 litros de xarope de glucose, de 9 litros de ácido cítrico, de 2,4 litros de fosfato de amónio, de nutrientes e de água).

Para esta produção, apresentou, todos os meses, ao Serviço Aduaneiro competente uma declaração de imposto especial de consumo em que qualificou a bebida que fabricava como uma «mistura de cerveja», abrangida pela posição 2203 da Nomenclatura Combinada (a seguir «NC»), e de bebidas não alcoólicas, aplicando a taxa de imposto prevista para a cerveja.

O chefe do Serviço Aduaneiro contestou estas declarações, considerando que a bebida produzida devia ser classificada na posição NC 2206, enquanto bebida à base de bebidas fermentadas, que não cerveja, e de bebidas não alcoólicas, e devia estar sujeita a uma taxa superior de imposto especial de consumo. O chefe do Serviço Aduaneiro justificou esta contestação com o facto de o ingrediente principal utilizado para o fabrico do produto intermédio ser o xarope de glucose, e não o malte, não podendo, por conseguinte, este produto ser classificado na posição NC 2203, que se refere à «cerveja de malte».

No âmbito deste litígio, o recorrente foi condenado penalmente por ter induzido em erro a Administração Fiscal polaca sobre a natureza da bebida que produzia, conduzindo à diminuição do imposto especial de consumo de que era devedor. O requerente interpôs então recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

Para este último, é essencial, para determinar se o recorrente praticou um ilícito penal, é essencial saber se a bebida que produziu foi por si corretamente qualificada como uma «mistura de cerveja», que integra a posição NC 2203, e de bebidas não alcoólicas, ou se se trata de uma bebida à base de uma bebida fermentada, que não cerveja, e de bebidas não alcoólicas.

Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão de saber, em substância, se o artigo 2.º da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que um produto intermédio destinado a ser misturado com bebidas não alcoólicas, obtido a partir de um mosto lupuloso contendo menos ingredientes maltados do que ingredientes não maltados e ao qual foi adicionado xarope de glicose antes do processo de fermentação, pode ser classificado como «cerveja de malte» na posição NC 2203.

O Tribunal de Justiça salienta que o artigo 2.º da Diretiva 92/83 inclui, sob a designação de «cerveja», não apenas qualquer produto abrangido pelo código NC 2203 («Cervejas de malte»), mas também qualquer produto que contenha uma mistura de cerveja com bebidas não alcoólicas abrangido pelo código NC 2206 («Outras bebidas fermentadas: por exemplo, sidra, perada, hidromel; misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições»), desde que, em ambos os casos, este produto tenha um teor alcoólico superior a 0,5 % vol. Não há dúvida de que o produto em questão — uma mistura de um produto alcoólico intermédio, obtido através de fermentação, com bebidas não alcoólicas — não pode ser classificado na posição NC 2203. A qualificação «cerveja» só pode ser aceite se o produto alcoólico intermédio puder, quanto a si, ser qualificado de «cerveja de malte», na aceção da posição NC 2203, subentendendo-se que se afigura pacífico que o referido produto final tem um teor alcoólico superior a 0,5 % vol.

A este respeito, o Tribunal de Justiça aplica a sua jurisprudência constante segundo a qual o critério decisivo para a classificação pautal das mercadorias deve ser procurado nas suas características e propriedades objetivas, tal como definidas no teor da posição da NC e das notas explicativas elaboradas, no que respeita à NC, pela Comissão e, no que respeita ao Sistema Harmonizado (SH), pela Organização Mundial das Alfândegas. Para que a qualificação eventual de «cerveja de malte» possa ser considerada em relação ao produto intermédio no caso em apreço, o Tribunal de Justiça constata que, evidentemente, é necessário que o malte entre na composição do produto, mas que nem a NC nem a nota explicativa do SH fixam a respetiva percentagem. Mais ainda, a nota explicativa enuncia expressamente que podem ser utilizadas para a preparação do mosto certas quantidades de cereais não maltados, não exigindo que a proporção

destes ingredientes não maltados seja inferior à dos ingredientes maltados, e, tratando-se do xarope de glicose, a sua adição não é proibida. Além disso, a nota explicativa, cujas versões linguísticas são diferentes, reconhece expressamente a possibilidade de serem acrescentadas substâncias aromatizantes ao mosto durante o processo de fermentação, o que não exclui *ipso facto* a qualificação do produto em questão de «cerveja de malte». É ainda necessário que as características e as propriedades objetivas, nomeadamente organoléticas, do produto correspondam às da cerveja. Tratando-se de uma questão de facto, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se o produto alcoólico intermédio misturado com bebidas não alcoólicas para obter o produto final corresponde ou não à cerveja (nomeadamente devido à semelhança visual ou ao gosto específico). Só se estas condições estiverem preenchidas é que o produto poderá ser abrangido pela posição NC 2203 e pelo imposto especial sobre o consumo de cerveja.

Acórdão de 9 de dezembro de 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

«Diretiva 92/83/CEE – Harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas – Artigos 20.º, primeiro travessão, e 27.º, n.º 1, alíneas e) e f) – Vinho, vinho do Porto e conhaque para uso culinário»

A Répertoire Culinaire, uma empresa grossista do setor alimentar de Londres, importou de França vinho, vinho do Porto e conhaque para uso culinário, bebidas alcoólicas às quais o produtor adicionou sal e pimenta, pelo que apenas podem ser utilizadas para a preparação de alimentos, sendo impróprias para consumo como bebidas.

Não obstante, a administração fiscal britânica considerava que esses produtos deviam estar sujeitos ao imposto especial sobre o consumo de álcool e, conseqüentemente, apreendeu essa mercadoria no momento da sua importação.

A Repertório Culinaire e as autoridades britânicas opunham-se quanto à questão da restituição dessa mercadoria.

Tendo o Tribunal de Justiça já tido a oportunidade de afirmar, no Acórdão de 12 de junho de 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), que o vinho para uso culinário estava sujeito ao imposto especial de consumo, o órgão jurisdicional de reenvio convidava, todavia, o Tribunal de Justiça, com a sua primeira questão, a precisar se o artigo 20.º, primeiro travessão, da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a definição de «álcool etílico» constante desta disposição é aplicável ao vinho para uso culinário e ao vinho do Porto para uso culinário e a reconsiderar a sua apreciação jurídica nesse acórdão.

A terceira questão visava identificar o fundamento jurídico para isentar as bebidas alcoólicas para uso culinário.

Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretendia saber quais são as obrigações para o Estado-Membro de importação que decorrem do facto de as bebidas alcoólicas para uso culinário terem sido isentas do imposto especial de consumo no Estado de produção antes da sua entrada em circulação na União.

Por último, a segunda questão visava saber quais são as modalidades de aplicação da isenção quando o Estado-Membro optou por um sistema de reembolso do imposto especial de consumo. Com efeito, o Reino Unido só concede esse reembolso em condições extremamente restritivas.

O Tribunal de Justiça declara, num primeiro momento, que o artigo 20.º, primeiro travessão, da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a definição de álcool etílico constante desta disposição é aplicável ao vinho para uso culinário e ao vinho do Porto para uso culinário.

O facto de o vinho para uso culinário e o vinho do Porto para uso culinário serem, enquanto tais, considerados preparações alimentícias abrangidas pelo capítulo 21 da Nomenclatura Combinada que se encontra em anexo ao Regulamento n.º 2658/87, na versão que resulta do Regulamento n.º 2587/91, e de serem impróprios para consumo como bebidas, não tem incidência sobre a aplicabilidade da referida disposição ao álcool etílico contido nestes.

Num segundo momento, o Tribunal de Justiça precisa que uma isenção do imposto especial de consumo harmonizado aplicável ao vinho para uso culinário, ao vinho do Porto para uso culinário e ao conhaque para uso culinário utilizados para a produção de géneros alimentícios é suscetível de ser abrangida pelo artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83.

Tais produtos só poderiam ser abrangidos pelo disposto no artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da referida diretiva se fossem utilizados para o fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e de bebidas não alcoólicas.

Num terceiro momento, a aplicação uniforme das disposições da Diretiva 92/83 implica que a sujeição ou não sujeição de um produto a imposto especial de consumo ou a isenção de um produto num Estado-Membro deva, em princípio, ser reconhecida nos restantes Estados-Membros. Uma interpretação contrária comprometeria a realização do objetivo prosseguido pela referida diretiva e seria suscetível de entravar a livre circulação de mercadorias.

Assim, no caso de produtos como o vinho para uso culinário, o vinho do Porto para uso culinário e o conhaque para uso culinário que foram considerados não sujeitos a imposto especial de consumo ou isentos desse imposto nos termos da Diretiva 92/83 e introduzidos no consumo no Estado-Membro em que foram produzidos, se destinarem a ser comercializados noutro Estado-Membro, este último deve reservar um tratamento idêntico a estes produtos no seu território, salvo se existirem elementos concretos, objetivos e verificáveis que indiquem que o primeiro Estado-Membro não aplicou

corretamente as disposições desta diretiva ou que, em conformidade com o seu artigo 27.º, n.º 1, se justifica a adoção de medidas com vista a evitar a fraude, a evasão ou uma utilização indevida que possa surgir através das isenções e a assegurar a aplicação correta e direta destas últimas.

Por último, num quarto momento, o Tribunal de Justiça declara que o artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a concessão da isenção prevista nesta disposição só pode ser sujeita ao respeito de requisitos previstos na regulamentação nacional, a saber, uma limitação das pessoas autorizadas a apresentar um pedido de reembolso, um prazo de quatro meses para apresentar tal pedido e a fixação de um montante mínimo de reembolso, caso resulte de elementos concretos, objetivos e verificáveis que estes requisitos são necessários para assegurar a aplicação correta e direta da referida isenção e para evitar fraudes, evasões e utilizações indevidas. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no que diz respeito aos requisitos previstos nesta regulamentação.

Com efeito, por um lado a isenção dos produtos objeto do artigo 27.º, n.º 1, da referida diretiva constitui a regra e a recusa de isenção a exceção e, por outro lado, a faculdade reconhecida aos Estados-Membros por essa mesma disposição de estabelecerem condições para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida não pode pôr em causa o caráter incondicional da obrigação de isenção prevista na referida disposição.

Acórdão de 19 de abril de 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

«Diretiva 92/83/CEE – Harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas – Artigo 27.º, n.º 1, alínea f) – Álcool contido em produtos à base de chocolate – Isenção do imposto especial de consumo harmonizado»

A UAB Profisa, importadora para a Lituânia de produtos à base de chocolate que contêm álcool etílico, pediu para beneficiar da isenção prevista na Diretiva 92/83.

A Administração das Alfândegas da Lituânia recusou conceder à Profisa a referida isenção, com o fundamento de que a lei lituana relativa aos impostos especiais de consumo, embora isentasse do imposto especial de consumo o álcool etílico destinado ao fabrico de produtos à base de chocolate, não permitia essa isenção no caso de produtos acabados à base de chocolate importados.

A Profisa impugnou esta decisão no órgão jurisdicional administrativo de primeira instância, que negou provimento ao recurso. A Profisa interpôs então recurso para o Vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia), que, alarmado da divergência entre a versão lituana do artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83, com base na qual a lei lituana tinha sido redigida, e as outras versões deste diploma, submeteu ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

O Tribunal de Justiça recorda a sua jurisprudência constante segundo a qual a necessidade de uma aplicação e, portanto, de uma interpretação uniforme das disposições do direito comunitário impede que, em caso de dúvida, o texto de uma disposição seja considerado isoladamente numa das suas versões, mas exige, pelo contrário, que seja interpretado e aplicado à luz das versões redigidas nas restantes línguas oficiais.

O artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83 obriga os Estados-Membros a isentar do imposto especial de consumo harmonizado o álcool e as bebidas alcoólicas que entrem direta ou indiretamente no fabrico de alimentos, desde que estes últimos não contenham, no caso dos chocolates, mais de 8,5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto e, em todos os outros casos, mais de 5 litros de álcool puro por cada 100 quilogramas de produto. Nenhum elemento deste texto, exceto na sua versão lituana, diz respeito ao local de utilização do álcool no fabrico do produto em questão.

Em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas de um texto comunitário, a disposição em questão deve ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento.

No caso em apreço, o artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que obriga os Estados-Membros a isentar do imposto especial de consumo o álcool etílico importado para o território aduaneiro da União, contido em produtos à base de chocolate destinados ao consumo direto, desde que o teor em álcool desses produtos não exceda 8,5 litros por cada 100 quilogramas de produto.

A este respeito, não tem relevância o local onde o álcool etílico é utilizado nessa produção.

Acórdão de 29 de junho de 2000, Salumets e o. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

«Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Sexta Diretiva - Imposto sobre a importação - Âmbito de aplicação - Importação de álcool etílico em contrabando»

O litígio no processo principal opunha a Administração Aduaneira finlandesa e as pessoas singulares processadas por contrabando de álcool etílico.

Os demandados pretendiam escapar ao âmbito de aplicação das diretivas relativas aos impostos especiais de consumo invocando a jurisprudência relativa às importações de estupefacientes, segundo a qual não se pode constituir qualquer dívida de aduaneira ou de impostos sobre o volume de negócios da importação ou do fornecimento ilegal de estupefacientes, para além dos produtos abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito

comunitário, na medida em que fazem parte de um circuito económico lícito e controlado, com vista à sua utilização para fins médicos ou científicos ¹.

O Governo Finlandês, bem como os Governos dos Estados-Membros que apresentaram observações, invocavam, em contrapartida, os acórdãos em que o Tribunal de Justiça tinha considerado que o IVA era normalmente devido quando mercadorias fraudulentamente comercializadas entravam em concorrência com produtos comercializados num circuito legal, como os perfumes de contrafação ², a exploração ilegal de jogos de azar ³, ou a exportação ilegal de sistemas informáticos ⁴.

Chamado a conhecer deste litígio, um órgão jurisdicional finlandês perguntou ao Tribunal de Justiça, nomeadamente, se as disposições das Diretivas 92/12 e 92/83 se aplicavam à importação em contrabando de álcool etílico proveniente de países terceiros. Em especial, perguntava se a importação fraudulenta de álcool etílico não deveria, assim, ser equiparada às operações de fornecimento ilegal de estupefacientes e de importação de moeda falsa.

O Tribunal de Justiça precisa, antes de mais, que se importações ou fornecimentos ilegais de mercadorias que, em razão da sua própria natureza ou das suas características particulares, não são suscetíveis de ser colocadas no comércio nem integradas no circuito económico, tais como os estupefacientes ou a moeda falsa, não estão sujeitas aos impostos ou direitos aduaneiros normalmente devidos nos termos da regulamentação comunitária, o princípio da neutralidade fiscal se opõe, fora destas hipóteses em que qualquer concorrência entre um setor económico lícito e um setor ilícito está excluída, a uma diferenciação generalizada entre as transações lícitas e as transações ilícitas.

Tratando-se de álcool etílico importado em contrabando de um país terceiro, a comercialização dessa mercadoria não é proibida por força da sua própria natureza ou das suas características particulares. O álcool etílico também não pode ser considerado um produto excluído do circuito económico, podendo estabelecer-se concorrência entre o produto importado por contrabando e aquele que é objeto de operações realizadas dentro de um circuito legal, na medida em que existe um mercado lícito de álcool que é precisamente penetrado pelos produtos de contrabando.

Por conseguinte, as Diretivas 92/12 e 92/83 devem ser interpretadas no sentido de que as respetivas disposições relativas à tributação e à dívida fiscal se aplicam também à importação em contrabando para o território aduaneiro comunitário de álcool etílico proveniente de países terceiros.

¹ Os demandados nos autos principais referem-se aos Acórdãos de 5 de fevereiro de 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); de 26 de outubro de 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); de 28 de fevereiro de 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); de 5 de julho de 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); de 5 de julho de 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Esta jurisprudência foi confirmada e alargada em processos relativos à importação de moeda falsa [Acórdão de 6 de dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

² Acórdão de 28 de maio de 1998, Goodwin e Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Acórdão de 11 de junho de 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Acórdão de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

2.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas

Acórdão de 17 de junho de 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

«Tributação interna — Artigo 95.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 90.º CE) — Diretivas 92/83/CEE e 92/84/CEE — Tributação diferente do vinho e da cerveja»

A Soci t  critouridienne de distribution (Socridis) pedia a redu o do imposto especial de consumo que tivera de pagar entre maio e dezembro de 1993 sobre quantidades de cerveja. Sustentava, a este respeito, que as Diretivas 92/83 e 92/84 contrariam o artigo 95.º, segundo par grafo, do Tratado CE (que passou, ap s altera o, a artigo 90.º CE) por instituirem, em seu entender, um sistema de tribut o que autoriza pr ticas discriminat rias e anticoncorrenciais, favorecendo indiretamente a produ o de vinho em detrimento da cerveja.

Alegava, a este t tulo, que, antes da harmoniza o dos impostos especiais de consumo pelas Diretivas 92/83 e 92/84, a tribut o do vinho e da cerveja em Fran a assentava numa base comum (o volume) e taxas semelhantes [19,50 francos franceses (FRF)/hl (cerca de 3 euros/hl) para a cerveja e 22 FRF/hl (cerca de 3,35 euros/hl) para o vinho]. Ora, em seu entender, as referidas diretivas tinham fixado uma taxa m nima de imposto especial de consumo com base em 1,87 euros/grau e por hl para a cerveja, ao passo que, para o vinho, a tribut o devia basear-se unicamente no volume e numa taxa m nima de 0.

Tendo as referidas diretivas estabelecido assim uma estrutura e taxas de imposto especiais de consumo diferentes para o vinho e a cerveja, da  decorria uma diferen a de tribut o a n vel nacional, que concretizava uma discrimina o. Com efeito, a harmoniza o pretendida por estas diretivas teve por consequ ncia, no Estado-Membro em quest o, impor, por um lado, uma altera o do modo de tribut o da cerveja, atrav s da introdu o do crit rio do grau alcoom trico, e, por outro, uma tribut o da cerveja nitidamente mais elevada do que a aplicada ao vinho.

A quest o era, portanto, a de saber se tal discrimina o, autorizada pelas diretivas, n o era contr ria ao o artigo 95.º do Tratado CE (que passou, ap s altera o, a artigo 90.º CE) e, em caso afirmativo, se esta conclus o n o era suscet vel de afetar a validade das diretivas. O  rg o jurisdicional de reenvio pedia assim ao Tribunal de Justi a que apreciasse a validade destas duas diretivas   luz do o artigo 95.º do Tratado CE (que passou, ap s altera o, a artigo 90.º CE).

O Tribunal de Justi a considerou que as Diretivas 92/83 e 92/84 se limitam a impor aos Estados-Membros a obriga o de aplicarem um imposto especial de consumo m nimo que incide sobre a cerveja. Aqueles conservam, por conseguinte, uma margem de aprecia o suficiente para estabelecerem entre a tribut o do vinho e a tribut o da cerveja uma rela o que exclua toda e qualquer prote o da produ o nacional na ace o do artigo 95.º do Tratado CE (que passou, ap s altera o, a artigo 90.º CE).

A finalidade prosseguida pelo legislador comunitário ao adotar as Diretivas 92/83 e 92/84 não era aproximar a tributação do vinho da tributação da cerveja. Em virtude das competências que o artigo 99.º do Tratado CE (atual artigo 93.º CE) lhe confere expressamente para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno, o Conselho entendeu, por um lado, aproximar as legislações nacionais relativas aos impostos especiais de consumo que incidem sobre os vinhos e, por outro, as relativas aos impostos especiais de consumo que incidem sobre a cerveja. Além disso, é permitido às instituições comunitárias procederem apenas à harmonização progressiva de uma matéria ou a uma aproximação por etapas de legislações nacionais. Assim, não é incompatível com o artigo 99.º do Tratado CE (atual artigo 93.º CE) a adoção pelo Conselho das referidas diretivas, que se limitam a impor aos Estados-Membros a obrigação de aplicarem um imposto especial de consumo mínimo que incide sobre a cerveja.

Acórdão de 2 de abril de 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

«Harmonização da estrutura dos impostos especiais de consumo – Diretiva 92/83/CEE – Artigo 4.º, n.º 2 – Pequena fábrica de cerveja, jurídica e economicamente independente de outras fábricas de cerveja – Critérios da independência jurídica e da independência económica – Possibilidade de sofrer uma influência indireta»

A Glückauf é uma sociedade que explora uma fábrica de cerveja. 3 % das participações sociais da Glückauf são detidas pela Menz GmbH e 48 % pela Innstadt. As participações desta última sociedade são, por sua vez, detidas pela Menz GmbH, em 30,7 %, e pela sociedade Ottakringer, em 49 %. A Ottakringer é, por sua vez, filial da sociedade Getränke Holding AG, cujas participações são detidas pela família Wenckheim, em 65 %, e pela família Menz, em 16 %.

O Hauptzollamt (Serviço Aduaneiro Central, Alemanha), num primeiro momento, qualificou a Glückauf de fábrica de cerveja independente da Innstadt e da Ottakringer e aplicou-lhe, em conformidade com a legislação nacional, uma taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo de cerveja. No entanto, o Hauptzollamt (Serviço Aduaneiro Central) considerou em seguida que a Glückauf era economicamente dependente da Ottakringer e exigiu-lhe, por decisão de alteração do imposto a liquidar, a diferença entre o montante devido de imposto com taxa reduzida e o montante do imposto com aplicação da taxa normal.

Na sequência de uma reclamação sem êxito, a Glückauf interpôs recurso da referida decisão de alteração do imposto a liquidar no Thüringer Finanzgericht (Tribunal Tributário do *Land* da Turíngia, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio. Alegou que o critério da independência económica que permite a qualificação de «pequena fábrica de cerveja», na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, deve ser interpretado à luz do objetivo prosseguido por esta diretiva e do comportamento das sociedades em causa no mercado. Com efeito, a existência de uma dependência económica só poderia

ser declarada, no caso em apreço, se as empresas ligadas através de uma participação comum detida por um terceiro se manifestassem e agissem no mercado como uma empresa única.

O órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância a fim de perguntar ao Tribunal de Justiça, no essencial, se, para fins da aplicação da taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo de cerveja, o requisito previsto no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 segundo o qual uma fábrica de cerveja deve ser jurídica e economicamente independente de outras fábricas de cerveja deve ser interpretado no sentido de que o critério da independência económica, entre fábricas de cerveja juridicamente independentes, diz unicamente respeito ao comportamento destas fábricas de cerveja no mercado ou se o mesmo não é preenchido quando uma pessoa tem a possibilidade de exercer de facto uma influência nas atividades comerciais das referidas fábricas de cerveja.

O Tribunal de Justiça responde que o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que uma situação caracterizada pela existência de relações estruturais em termos de participações e de direitos de voto, e que conduz a que uma mesma pessoa, que exerce funções de direção em várias das fábricas de cerveja em causa, possa, independentemente do seu comportamento real, exercer influência sobre a tomada de decisões comerciais por estas, exclui que as referidas fábricas de cerveja possam ser consideradas economicamente independentes umas das outras.

Com efeito, a Diretiva 92/83 destina-se a evitar que o benefício desta redução dos impostos especiais sobre o consumo de cerveja não seja concedido a fábricas de cerveja cuja dimensão e capacidade de produção pudessem causar distorções de concorrência no mercado interno. Nestas condições, os critérios da independência jurídica e da independência económica, previstos no artigo 4.º, n.º 2, desta diretiva, visam assegurar que qualquer forma de dependência económica ou jurídica entre fábricas de cerveja origina a exclusão do benefício fiscal constituído pela taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo de cerveja.

Neste contexto, o conceito de «fábrica de cerveja jurídica e economicamente independente de outras fábricas de cerveja», na aceção do artigo 4.º, n.º 2, dessa diretiva, implica que se verifique se existe, entre as fábricas de cerveja em causa, uma relação de dependência jurídica ao nível, designadamente, das suas administrações ou no plano da detenção das participações sociais ou dos direitos de voto, ou ainda uma relação de dependência económica suscetível de afetar a capacidade das referidas fábricas de cerveja de tomar decisões comerciais de forma autónoma.

Além disso, o objetivo do critério da independência é assegurar que esta taxa reduzida do imposto especial de consumo beneficia verdadeiramente as fábricas de cerveja para as quais a dimensão constitui uma desvantagem e não as que pertencem a um grande grupo. Nestas condições, a fim de apenas considerar, para a aplicação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, as fábricas de cerveja que são efetivamente jurídica e

economicamente independentes, há que zelar por que o requisito da independência não seja eludido por motivos meramente formais e, designadamente, por construções jurídicas entre diferentes pequenas fábricas de cerveja pretensamente independentes que formam, na realidade, um grupo económico cuja produção ultrapassa os limites fixados no artigo 4.º da Diretiva 92/83.

Quanto à eventual incidência do comportamento das fábricas de cerveja em causa no mercado para efeitos de determinação da sua independência económica, o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 refere-se à estrutura jurídica e económica das fábricas de cerveja sem mencionar expressamente o comportamento das mesmas no mercado. Por outro lado, a presença das fábricas de cerveja em causa no processo principal em mercados diferentes com tipos de produtos diferentes não pode permitir concluir pela existência de uma independência económica entre as referidas fábricas de cerveja, podendo, pelo contrário, esta circunstância traduzir, com efeito, a existência de uma estratégia deliberada, decidida ao nível de um grupo a fim de evitar ou de atenuar uma concorrência interna no mesmo.

Acórdão de 4 de junho de 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 92/83/CEE — Impostos especiais de consumo — Cerveja — Artigo 4.º — Pequenas empresas independentes — Taxa reduzida do imposto especial de consumo — Requisitos — Não produção sob licença — Produção segundo um processo de fabrico que pertence a um terceiro e por ele autorizado — Utilização autorizada das marcas desse terceiro»

Uma empresa francesa, a Brasserie Bouquet, vendia cerveja por si produzida. Exercia a sua atividade de produção de cerveja com base num «contrat d'affiliation au "Cercle des trois brasseurs"» («Contrato de filiação ao "Cercle des trois brasseurs"»), celebrado com a ICO 3B SAR, que lhe permitia utilizar as marcas e a insígnia «Les 3 brasseurs», bem como o conhecimento desta última sociedade.

Para o Tribunal de Justiça, tratava-se de submeter uma questão prejudicial no âmbito de um litígio relativo à recusa da Administração das Alfândegas de aplicar a taxa reduzida do imposto especial de consumo prevista pela legislação nacional para as pequenas fábricas de cerveja independentes, determinar se, no essencial, para efeitos da aplicação da taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo de cerveja, o requisito previsto no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, segundo o qual uma fábrica de cerveja não deve operar sob licença, não está preenchido se a fábrica em causa produzir a cerveja em conformidade com esse contrato de filiação.

Para responder a esta questão, o Tribunal de Justiça salienta que, para efeitos da aplicação à cerveja da taxa reduzida do imposto especial de consumo, o requisito previsto no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83, segundo o qual uma fábrica de cerveja não deve operar sob licença, não está preenchido se a fábrica em causa produzir a

cerveja em conformidade com um acordo ao abrigo do qual está autorizada a utilizar as marcas e o processo de fabrico de um terceiro.

Com efeito, a Diretiva 92/83 destina-se a evitar que o benefício desta redução dos impostos especiais sobre o consumo de cerveja não seja concedido a fábricas de cerveja cuja dimensão e capacidade de produção pudessem causar distorções de concorrência no mercado interno.

Em consequência, o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 exige que as pequenas fábricas de cerveja cuja produção anual seja inferior a 200 000 hectolitros sejam verdadeiramente autónomas de outras fábricas de cerveja tanto no que respeita à sua estrutura jurídica e económica como quanto à sua estrutura de produção, sempre que utilizem as suas próprias instalações e que não operem sob licença.

Deste modo, o requisito da não produção sob licença constitui um dos requisitos que visa garantir que a pequena fábrica de cerveja em causa seja verdadeiramente autónoma relativamente a outras fábricas de cerveja. Daqui decorre que o conceito de produção «sob licença» deve ser interpretado no sentido de que abrange a produção de cerveja sob qualquer forma de autorização, de que resulte que a referida pequena fábrica de cerveja não é completamente independente do terceiro que lhe deu essa autorização. Esse é o caso quer se trate da autorização para explorar uma patente, uma marca ou um processo de produção pertencente a terceiros.

Acórdão de 10 de abril de 2014, Comissão/Hungria (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

«Incumprimento de Estado — Impostos sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas — Diretiva 92/83/CEE — Fixação das taxas de imposto especial de consumo — Produção, por encomenda, de álcool etílico numa destilaria, sujeita a imposto especial de consumo à taxa 0 — Isenção de imposto especial de consumo para a produção de álcool etílico por particulares»

O direito da União, a saber, a Diretiva 92/83, na redação que lhes foi dada pelo Ato relativo às condições de adesão da República da Bulgária e da Roménia à União Europeia (JO 2005, L 157, p. 203) e a Diretiva 92/84, obriga os Estados-Membros a aplicar ao álcool etílico um imposto especial de consumo cujo montante mínimo ascende, para as bebidas alcoólicas que não o vinho e a cerveja, a 550 euros por hectolitro de álcool puro. Todavia, a Hungria é autorizada a aplicar uma taxa reduzida do imposto especial de consumo ao álcool produzido pelas destilarias a partir de frutos fornecidos pelos produtores de frutos e destinado ao consumo pessoal destes últimos. No entanto, a taxa preferencial do imposto especial de consumo não pode ser inferior a 50 % da taxa normal nacional do imposto especial sobre o consumo de álcool. Além disso, a sua aplicação está limitada a 50 litros de álcool por ano e por agregado de produtores.

A legislação húngara previa que o imposto especial sobre o consumo de aguardente produzida numa destilaria por conta de um produtor de fruto (destilação por encomenda) era fixado em 0 florins húngaros (HUF) até um máximo de 50 litros por

ano, o que equivalia a uma isenção total. Além disso, a aguardente produzida por um particular na sua própria destilaria estava isenta do imposto especial de consumo até um volume anual máximo de 50 litros, quando essa aguardente se destina ao consumo pessoal do agregado familiar.

Estes regimes vantajosos eram essencialmente motivados pelo caráter tradicional da produção da «pálinka» (aguardente produzida a partir de frutos).

Considerando que a Hungria não tinha respeitado as regras da União relativas aos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas, a Comissão intentou uma ação por incumprimento no Tribunal de Justiça. Segundo a Comissão, as disposições do direito da União não dão lugar a qualquer regime de isenção para a destilação privada e impedem a fixação de uma taxa zero para a destilação por encomenda.

O Tribunal de Justiça salienta que a Diretiva 92/83, relativa aos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas, determina os casos em que essas bebidas podem ser isentas do imposto especial de consumo ou sujeitas a taxas reduzidas do imposto especial de consumo. Por conseguinte, a diretiva não autoriza os Estados-Membros a instituir regras preferenciais cujo alcance vá além do permitido pelo legislador europeu. Em seguida, o Tribunal de Justiça constata que a regulamentação húngara que prevê, até 50 litros por ano, uma isenção total da aguardente produzida a partir dos frutos fornecidos pelos produtores de frutos ultrapassa a redução máxima de 50 % permitida pela diretiva para a Hungria. Do mesmo modo, as regras nacionais que isentam a aguardente produzida por particulares do imposto especial de consumo são contrárias à diretiva, dado que esta não prevê essa exceção à taxa normal.

Além disso, o Tribunal de Justiça responde ao duplo argumento do Governo demandado segundo o qual a produção de aguardente representa uma tradição secular e que a preservação dessa tradição é considerada o objetivo fundamental do Governo Húngaro, bem como o argumento segundo o qual a mesma prática de isenção do imposto especial de consumo de pequenas quantidades de aguardente existe noutros Estados-Membros. A este respeito, uma tradição nacional não pode ser aceite de forma geral para justificar uma derrogação discricionária à obrigatoriedade da diretiva.

O Tribunal de Justiça declara, assim, que a Hungria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da legislação da União relativa aos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas.

Acórdão de 5 de outubro de 2004 (Tribunal Pleno), Comissão/Grécia (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

«Incumprimento de Estado – Violação do artigo 90.º, primeiro parágrafo, CE – Impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas – Aplicação ao uzo de uma taxa menor do que a aplicada às outras bebidas alcoólicas – Conformidade dessa taxa com uma diretiva que não foi impugnada no prazo previsto no artigo 230.º CE»

A Diretiva 92/83 previa uma taxa reduzida do imposto especial de consumo para certos tipos de produtos, entre os quais o ouzo (artigo 23.º, n.º 2). A lei que transpôs a diretiva para a ordem jurídica grega fixou a taxa de base do imposto especial de consumo em cerca de 294 000 dracmas gregos (GRD) (cerca de 860 euros) por cem litros de álcool puro. Foi aplicada ao ouzo uma redução de 50 % da taxa de base [cerca de 147 000 GRD (cerca de 430 euros) por cem litros de álcool puro].

A Comissão considerou esta diferença incompatível com a proibição do artigo 90.º do Tratado CE de aplicar aos produtos de outros Estados-Membros impostos superiores aos aplicados a produtos similares internos e deu início ao procedimento por incumprimento.

Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça julga improcedente a ação da Comissão. Recorda, em primeiro lugar, que a Grécia, ao fixar para o ouzo uma taxa menor, se baseou no artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 e deu cumprimento ao mesmo. A ação da Comissão, que se destina a pôr diretamente em causa a taxa do imposto especial de consumo que a Grécia foi autorizada a aplicar ao ouzo nessa base, visa, assim, indiretamente, contestar a legalidade desta disposição. A este respeito, o Tribunal de Justiça recorda que os atos das instituições comunitárias gozam, em princípio, de uma presunção de legalidade e produzem, portanto, efeitos jurídicos enquanto não forem revogados, anulados no quadro de um recurso de anulação ou declarados inválidos na sequência de um pedido prejudicial ou de uma questão prévia de ilegalidade.

Por derrogação a este princípio, os atos inquinados por irregularidade cuja gravidade seja tão evidente que não pode ser tolerada pela ordem jurídica comunitária devem ser considerados insuscetíveis de produzir qualquer efeito jurídico, ainda que provisório, ou seja, devem ser considerados juridicamente inexistentes. Esta derrogação destina-se a manter o equilíbrio entre duas exigências fundamentais, mas por vezes antagónicas, que qualquer ordem jurídica deve satisfazer, ou seja, a estabilidade das relações jurídicas e o respeito da legalidade

A gravidade das consequências associadas à declaração de inexistência de um ato das instituições comunitárias determina, por razões de segurança jurídica, que tal declaração seja reservada a hipóteses extremas.

Ora, a Diretiva 92/83 não pode, nem integralmente nem no que respeita ao seu artigo 23.º, n.º 2, ser considerada um ato inexistente. A referida diretiva também não foi revogada pelo Conselho e o seu artigo 23.º, n.º 2, não foi nem anulado nem declarado inválido pelo Tribunal de Justiça. Nestas condições, o artigo 23.º, n.º 2, da Diretiva 92/83 produz efeitos jurídicos que beneficiam de uma presunção de legalidade.

O Tribunal de Justiça conclui que um Estado-Membro que se limitou a manter em vigor uma regulamentação nacional adotada com base no artigo 23.º da Diretiva 92/83, que permite aplicar taxas reduzidas do imposto especial de consumo a certos tipos de produtos, não desrespeita as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário.

3. Harmonização dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos

3.1. Âmbito de aplicação dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos

Acórdão de 4 de junho de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

«Reenvio prejudicial — Artigo 267.º TFUE — Pedido incidental de fiscalização da constitucionalidade — Apreciação da conformidade de uma lei nacional quer com o direito da União quer com a Constituição do Estado-Membro em causa — Faculdade que assiste a um órgão jurisdicional nacional de submeter ao Tribunal de Justiça um reenvio prejudicial — Regulamentação nacional que prevê a cobrança de um imposto sobre a utilização de combustíveis nucleares — Diretivas 2003/96/CE e 2008/118/CE — Artigo 107.º TFUE — Artigos 93.º EA, 191.º EA e 192.º EA»

Em 2010, a Alemanha aprovou a Lei relativa ao imposto sobre os combustíveis nucleares (Kernbrennstoffsteuergesetz). Esta lei instaurou um imposto sobre os combustíveis nucleares para produção industrial de eletricidade, no período de 1 de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2016, devido por entidades exploradoras de centrais nucleares.

A Kernkraftwerke Lippe-Ems, que explora a central nuclear de Emsland em Lingen (Alemanha), e que utilizou no decurso do mês de junho de 2011, elementos de combustível no reator nuclear da sua central, é devedora de um imposto de montante superior a 154 milhões de euros.

A Kernkraftwerke Lippe-Ems contesta este imposto no Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha). Na sua opinião, o imposto alemão sobre os combustíveis nucleares não é compatível com o direito da União.

O Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) decidiu interrogar o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se as Diretivas 2003/96, sobre a tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, e 2008/118, bem como o artigo 107.º TFUE ou as disposições do Tratado Euratom se opõem a que um Estado-Membro introduza um imposto sobre a utilização de combustíveis nucleares para efeitos de produção industrial de eletricidade.

O Tribunal de Justiça responde que este imposto não é contrário ao direito da União. No que respeita, em especial, à compatibilidade deste imposto com o regime europeu dos impostos especiais de consumo, o Tribunal de Justiça afirma que o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 e o artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2008/118 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a cobrança de um imposto sobre a utilização de combustíveis nucleares para efeitos de produção industrial de eletricidade. Com efeito, o artigo 14.º da referida

diretiva enuncia de forma taxativa as isenções obrigatórias que se impõem aos Estados-Membros no âmbito da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade e determina com clareza os produtos abrangidos pela isenção.

No que diz respeito à primeira destas disposições, o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 define o conceito de «produtos energéticos», utilizado para efeitos desta diretiva, enumerando exaustivamente a lista dos produtos abrangidos pela definição deste conceito com referência aos códigos da Nomenclatura Combinada. Ora, o combustível nuclear não constitui, na medida em que não figura nesta lista, um produto energético para efeitos da Diretiva 2003/96 não estando, por conseguinte, abrangido pela isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva (isenção dos produtos energéticos sujeitos aos impostos especiais de consumo e utilizados para produção de eletricidade). A isenção em causa também não pode ser aplicada por analogia. Além disso, uma eventual desconformidade entre disposições nacionais e a política da União em matéria de redução de emissões de CO₂ não poderia justificar, sob pena de alterar radicalmente o alcance do artigo 2.º, n.º 1, e do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, contrariamente à intenção clara do legislador da União, que estas disposições sejam interpretadas no sentido de que se aplicam a produtos distintos dos produtos energéticos e da eletricidade na aceção desta diretiva.

O Tribunal de Justiça reconhece, assim, em substância, que pode haver cobrança simultânea de um imposto sobre o consumo de energia elétrica e de um imposto que incide sobre as fontes de produção dessa energia que não são produtos energéticos na aceção da Diretiva 2003/96.

No que diz respeito ao artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2008/118, um imposto instituído pela legislação nacional que não incide direta ou indiretamente sobre o consumo de eletricidade previsto na Diretiva 2003/96, nem sobre o consumo de outro produto sujeito ao imposto especial de consumo, não pode estar abrangido pelo artigo 1.º, n.ºs 1 ou 2, da Diretiva 2008/118 e não pode, portanto, constituir nem um imposto especial sobre o consumo de eletricidade nem um imposto indireto suplementar sobre esse produto na aceção da diretiva.

É o caso de um imposto que, por um lado, é devido quando elementos de combustível ou varas de combustível são utilizados num reator nuclear pela primeira vez, dando origem a uma reação em cadeia autossustentada, com vista à produção industrial de eletricidade e é cobrado ao produtor de eletricidade e, por outro, é calculado com base na quantidade de combustível nuclear utilizado, estando prevista uma taxa comum para todos os tipos desse combustível, sendo que a quantidade de eletricidade produzida num reator de uma central nuclear não depende diretamente da quantidade de combustível nuclear utilizado, antes podendo variar segundo a natureza e as propriedades do combustível utilizado e segundo o nível de rendimento do reator em causa, e que o referido imposto poderia ser cobrado devido ao desencadear de uma reação em cadeia autossustentada, mesmo que não fosse necessariamente produzida e, conseqüentemente, consumida, qualquer quantidade de eletricidade.

O Tribunal de Justiça observa, assim, que não parece existir uma ligação direta e indissociável entre a utilização do combustível nuclear e o consumo de eletricidade produzida no reator de uma central nuclear.

Acórdão de 20 de setembro de 2017, *Elecdey Carcelen e o.* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 e C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

«Reenvio prejudicial — Ambiente — Energia elétrica de origem eólica — Diretiva 2009/28/CE — Promoção da utilização de energia produzida a partir de fontes renováveis — Artigo 2.º, segundo parágrafo, alínea k) — Regime de apoio — Artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, alínea e) — Encargos administrativos — Diretiva 2008/118/CE — Regime geral dos impostos especiais de consumo — Artigo 1.º, n.º 2 — Impostos indiretos que prosseguem fins específicos — Diretiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Artigo 4.º — Tributação mínima da energia — Taxa sobre os aerogeradores destinados à produção de energia elétrica»

As sociedades recorrentes exploravam aerogeradores destinados à produção de energia elétrica a partir de turbina eólica no território da Comunidade Autónoma de Castela-Mancha (Espanha). Pagaram, no decorrer do exercício fiscal relativo aos anos de 2011 e 2012, uma taxa estabelecida pela lei nacional, que consistia numa taxa fixa trimestral que variava segundo a dimensão do parque eólico e segundo a potência do aerogerador, independentemente da quantidade de eletricidade por ele produzida.

Considerando que esta taxa era inconstitucional e incompatível com o direito da União, as recorrentes apresentaram às autoridades nacionais competentes um pedido de retificação das autoliquidações efetuadas a esse título, bem como de restituição das quantias pagas.

Neste contexto, o Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Supremo Tribunal de Justiça de Castela-Mancha, Espanha) questionou o Tribunal de Justiça sobre o regime jurídico da taxa em questão.

Neste acórdão, o Tribunal de Justiça declara, no que respeita à aplicação do regime dos impostos especiais de consumo, que o artigo 4.º da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa nos processos principais, que prevê a cobrança de uma taxa sobre os aerogeradores destinados à produção de energia elétrica, uma vez que essa taxa não tributa os produtos energéticos ou a eletricidade, na aceção do artigo 1.º e do artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, desta diretiva, e, portanto, não está abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

Com efeito, não existe relação alguma entre, por um lado, o facto gerador da taxa em causa nos processos principais e, por outro lado, a produção efetiva de eletricidade pelos aerogeradores.

Em razão da qualificação adotada, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa nos processos principais, que prevê a cobrança de uma taxa sobre os

aerogeradores destinados à produção de energia elétrica, uma vez que essa taxa não constitui um imposto sobre o consumo de produtos energéticos ou de eletricidade e, portanto, não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta diretiva.

Acórdão de 10 de junho de 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

«Diretiva 92/81/CEE — Harmonização das estruturas dos impostos especiais de consumo sobre os óleos minerais — Óleos minerais fornecidos para utilização como combustível para a navegação aérea, com exceção da aviação de turismo privada — Isenção do imposto harmonizado»

A Administração Fiscal sueca reclamou à companhia aérea Braathens o pagamento de um imposto ecológico previsto pelo direito nacional que incide sobre a navegação aérea interna de caráter comercial, calculado sobre o consumo de combustível e as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto.

Após ter apresentado uma reclamação junto das autoridades fiscais, que foi indeferida, a Braathens interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio. Esta recorreu ao Tribunal de Justiça para saber, primeiro, se o imposto controvertido é contrário ao artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/81, segundo, se se pode considerar que esta disposição tem efeito direto, e, terceiro, se é possível distinguir no referido imposto numa parte conforme ao direito comunitário e numa parte não conforme a este direito.

Num primeiro momento, o Tribunal de Justiça afirma que o artigo 8.º, n.º 1, da Diretiva 92/81 se opõe à cobrança de um imposto ecológico que incide sobre o tráfego aéreo comercial interno e que é calculado em função de dados relativos ao consumo de combustível e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto num trajeto aéreo médio do tipo de avião utilizado.

Um tal imposto nacional, que onera o próprio consumo de combustível quando existe uma ligação direta e indissociável entre o consumo de combustível e as substâncias poluentes emitidas quando desse consumo, é incompatível com o regime do imposto harmonizado instituído pelas Diretivas 92/12 e 92/81. Com efeito, permitir aos Estados-Membros onerar com outro imposto indireto os produtos que, como no presente caso, devem estar isentos do imposto harmonizado, em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/81, privaria de efeito útil esta disposição.

Num segundo momento, o Tribunal de Justiça considera que a obrigação, prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/81, de isentar do imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização como combustível para a navegação aérea com exceção da aviação de turismo privada é suficientemente clara, precisa e incondicional para poder ser invocada por particulares perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com essa obrigação.

Acórdão de 13 de julho de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Artigo 14.º, n.º 1, alínea c) — Isenção dos produtos energéticos utilizados como carburante ou combustível para a navegação em águas da União Europeia e para a produção de eletricidade a bordo dos barcos — Carburante utilizado por um navio para navegar do local onde foi construído para um porto de outro Estado-Membro, a fim de aí receber a sua primeira carga comercial»

A Vakarų Baltijos laivų statykla, uma sociedade de construção de navios de alto mar lituana (a seguir «sociedade lituana»), celebrou um contrato de construção de um navio cargueiro para uma sociedade estónia. Tal incluía, nomeadamente, a compra e o pagamento direto de carburante nos reservatórios, bem como o pagamento dos impostos especiais de consumo relativos a esse carburante. Após receção do navio, o cliente fê-lo navegar, sem carga, do porto de Klaipėda (Lituânia) para o porto de Stralsund (Alemanha), onde fez embarcar a sua primeira carga comercial, que em seguida transportou, a título oneroso, para o porto de Santander (Espanha).

A sociedade lituana requereu à Inspeção Nacional dos Impostos o reembolso do imposto especial de consumo que tinha pago para efeitos da entrega de carburante ao navio do seu cliente estónio. A Inspeção Nacional dos Impostos indeferiu o seu pedido, com o fundamento de que, no momento do fornecimento do carburante em causa ao cliente, a sociedade lituana não tinha preenchido as exigências formais e substantivas previstas no direito nacional e não dispunha da licença necessária de fornecimento de carburante a navios.

A decisão de recusa de reembolso foi anulada pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do contencioso tributário junto do Governo da República da Lituânia). A Inspeção Nacional dos Impostos interpôs recurso de anulação dessa decisão, que foi julgado procedente no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius, Lituânia). A sociedade lituana interpôs então recurso de cassação para o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia), o órgão jurisdicional de reenvio, que se interroga sobre a interpretação do artigo 14.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2003/96, e sobre a possibilidade de recusar a isenção prevista nesta disposição por considerações puramente formais.

Antes de mais, o Tribunal de Justiça considera que o artigo 14.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nessa disposição é aplicável ao carburante utilizado para fazer navegar um navio sem carga, de um porto de um Estado-Membro, no caso vertente, aquele em que esse navio foi construído, para um porto de outro Estado-Membro, a fim de aí fazer embarcar mercadorias que devem ser em seguida transportadas para um porto de um terceiro Estado-Membro.

Em seguida, interpreta o artigo 14.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2003/96, no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que exclui a aplicação da isenção prevista naquela disposição quando o fornecimento de produtos energéticos a um navio tenha sido realizado em violação das exigências formais previstas por essa regulamentação, ainda que esse fornecimento cumpra os requisitos essenciais de aplicação da isenção previstos na referida disposição.

3.2. Estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de produtos energéticos

Acórdão de 2 de junho de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

«Reenvio prejudicial — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2003/96/CE — Taxas de imposto especial de consumo diferenciadas para carburantes e combustíveis de aquecimento — Condição de aplicação da taxa para combustíveis de aquecimento — Entrega de um extrato mensal das declarações segundo as quais os produtos comprados se destinam a aquecimento — Aplicação da taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em caso de falta de entrega desse extrato — Princípio da proporcionalidade»

Durante o período compreendido entre 1 de março e 31 de dezembro de 2009, a ROZ-ŚWIT, uma sociedade polaca, efetuou uma série de operações de venda de combustível que consistia em fuelóleo leve. Constatou-se que essas vendas ocorreram efetivamente e que não havia dúvida de que os compradores tinham confirmado a compra e o consumo desse combustível para fins de aquecimento. Contudo, a ROZ-ŚWIT não entregou, no respetivo prazo, o extrato das declarações dos compradores, conforme previsto na lei polaca relativa aos impostos especiais de consumo.

Uma vez que esta legislação prevê, em caso de incumprimento da obrigação de entrega do extrato das declarações dos compradores no respetivo prazo, a aplicação da taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes a um produto utilizado como combustível de aquecimento, esta taxa de imposto especial de consumo foi imposta às vendas efetuadas pela ROZ-ŚWIT, declarada por um aviso de liquidação emitido pelo Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (chefe da Estância Aduaneira de Wrocław, Polónia).

A ROZ-ŚWIT apresentou reclamação desse aviso de liquidação ao diretor dos Serviços Aduaneiros de Wrocław, alegando que a falta de entrega dos extratos das declarações dos compradores consubstanciava uma mera irregularidade formal, uma vez que não havia dúvida quanto à efetiva utilização do combustível em questão para fins de aquecimento.

Tendo essa reclamação sido indeferida, a ROZ-ŚWIT interpôs recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia).

Este interroga-se, em substância, se a Diretiva 2003/96 e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual, por um lado, os vendedores de combustível são obrigados a submeter, no prazo estabelecido, um extrato mensal das declarações dos compradores, segundo as quais os produtos comprados se destinam a aquecimento, e, por outro, na falta de entrega de tal extrato no prazo fixado, é aplicável ao combustível vendido a taxa do imposto especial de consumo prevista para os carburantes, mesmo que se tenha constatado que não há dúvida de que esse produto se destinava a aquecimento.

O Tribunal de Justiça declara que a Diretiva 2003/96 e o princípio da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional nos termos da qual os vendedores de combustível de aquecimento estão obrigados a apresentar, no prazo fixado, um extrato das declarações segundo as quais os produtos comprados se destinam a aquecimento. Opõem-se a uma regulamentação nacional nos termos da qual, na falta de entrega de tal extrato no prazo fixado, é aplicável ao combustível de aquecimento vendido a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes, mesmo que se tenha constatado que não há dúvida de que esse produto se destinava a aquecimento.

Com efeito, por um lado, tendo em consideração a margem de apreciação de que dispõem os Estados-Membros quanto às medidas e aos mecanismos a adotar com vista a prevenir a evasão e a fraude fiscais ligadas à venda de combustíveis, e na medida em que uma obrigação de entregar, junto das autoridades competentes, um extrato das declarações dos compradores não reveste um carácter manifestamente desproporcionado, há que considerar que uma tal obrigação constitui uma medida apropriada para prosseguir esse objetivo e não vai além do que é necessário para o alcançar.

Por outro lado, em contrapartida, uma disposição de direito nacional nos termos da qual, na falta de entrega de um extrato das declarações dos compradores no prazo fixado, a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes é automaticamente aplicada aos combustíveis para aquecimento, mesmo que estes tenham sido utilizados enquanto tal, contraria a sistemática geral e a finalidade da Diretiva 2003/96, as quais se baseiam no princípio segundo o qual os produtos energéticos são tributados em função da sua utilização efetiva. Além disso, tal aplicação automática da taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em caso de incumprimento da obrigação de entregar um extrato desse tipo viola o princípio da proporcionalidade. Com efeito, o facto de aplicar aos combustíveis de aquecimento a taxa de imposto especial de consumo prevista para os carburantes em razão da violação

dessa obrigação, quando não havia dúvida de que esses produtos se destinavam a aquecimento, vai além do que é necessário para prevenir a evasão e a fraude fiscais.

Acórdão de 27 de novembro de 2003, Comissão/Finlândia (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

«Incumprimento de Estado - Diretivas 92/81/CEE e 92/82/CEE - Taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais - Controlo fiscal - Utilização do gasóleo como combustível»

Nesse processo, que tinha por objeto uma ação por incumprimento contra a República da Finlândia, a Comissão pedia ao Tribunal de Justiça que declarasse que, ao manter em vigor a sua legislação nacional que prevê a possibilidade de utilizar o gasóleo tributado a uma taxa reduzida (fuelóleo doméstico) como combustível para os veículos automóveis, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 8.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 92/81 e do artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/82.

A Comissão sustenta, por um lado, que, embora imponha ao gasóleo utilizado como combustível uma taxa de imposto especial de consumo superior à taxa mínima fixada no artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/82, a regulamentação finlandesa não pode, contudo, ser considerada em conformidade com esta disposição, uma vez que não garante, em todas as circunstâncias, que o dito gasóleo seja efetivamente tributado à taxa nela prevista.

Com efeito, o sistema finlandês permite a utilização do gasóleo tributado a uma taxa reduzida como gasóleo, e se baseia na obrigação imposta aos proprietários ou detentores de veículos automóveis de declararem previamente às autoridades fiscais a sua intenção de começar a utilizar o fuelóleo doméstico como combustível e mediante o pagamento de uma sobretaxa, e/ou de uma taxa de combustível, as quais não são cobradas em função da quantidade de fuelóleo doméstico utilizado, e não constituem, portanto, impostos especiais de consumo.

Por outro lado, a Comissão alega que a República da Finlândia não pôs em prática um controlo adequado e eficaz ao nível da distribuição e da utilização do gasóleo para os efeitos previstos no artigo 8.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 92/81, como a utilização nos setores da agricultura, da silvicultura e das obras públicas, tal como exigido por estas disposições, a fim de assegurar que o gasóleo sirva estritamente para a utilização pela qual é tributado.

O Tribunal de Justiça declara nesse acórdão que não se pode considerar em conformidade com o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/82, que exige que o gasóleo utilizado como combustível seja tributado à taxa mínima de imposto especial de consumo nele prevista, uma regulamentação nacional que, ao instituir para esse efeito uma sobretaxa e/ou um imposto sobre o combustível cuja cobrança está prevista com base numa declaração prévia e que não constituem direitos especiais sobre o consumo, prevê a possibilidade de utilizar o gasóleo tributado a uma taxa reduzida como combustível.

Embora o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 92/82 imponha aos Estados-Membros o dever de garantir que os óleos minerais utilizados como combustível sejam tributados à taxa mínima de imposto especial de consumo fixado por esta disposição, o artigo 8.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 92/81 enumera determinados setores em que a utilização dos óleos minerais como combustível pode beneficiar de isenção ou de uma taxa reduzida de imposto especial de consumo, desde que submetida a um controlo fiscal.

Ora, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dessas disposições um Estado-Membro que mantém em vigor uma regulamentação relativa à utilização do gasóleo que institui um mecanismo de controlo fiscal que não permite alcançar o objetivo prosseguido por essas disposições, porquanto esse mecanismo não está apto a impedir efetivamente a utilização como combustível dos óleos minerais destinados a outros fins e, portanto, tributados a uma taxa reduzida e a garantir, assim, que o gasóleo utilizado como combustível seja efetivamente tributado à taxa mínima de imposto especial de consumo previsto por estas disposições.

II. Harmonização das regras de exigibilidade e de pagamento dos impostos especiais de consumo

1. Exigibilidade dos impostos especiais de consumo

Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

«Incumprimento de Estado — Imposto especial de consumo sobre os cigarros — Diretiva 2008/118/CE — Exigibilidade — Lugar e momento da exigibilidade — Marcas fiscais — Livre circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo — Limitação no tempo da comercialização e venda dos maços de cigarros — Princípio da proporcionalidade»

Neste processo, foi intentada no Tribunal de Justiça uma ação por incumprimento em cujo âmbito se pedia que fosse declarado que, ao sujeitar os maços de cigarros a uma proibição de comercialização e de venda ao público depois de decorrido o final do terceiro mês do ano seguinte àquele que figura na estampilha aposta, a República Portuguesa não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbiam por força do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 e do princípio da proporcionalidade.

O Tribunal de Justiça considera que um Estado-Membro não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 e do princípio da proporcionalidade ao prever que os cigarros introduzidos no consumo num determinado ano já não podem ser comercializados nem vendidos ao público depois do

final do 3.º mês do ano seguinte, quando não haja aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre esses produtos que produza efeitos no ano seguinte.

Com efeito, o combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos é um objetivo prosseguido pela Diretiva 2008/118, como resulta do seu considerando 31, do artigo 11.º e do artigo 39.º, n.º 3, primeiro parágrafo. Ora, as introduções no consumo de quantidades excessivas de maços de cigarros no final do ano, antecipando um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo, constitui uma forma de abuso que os Estados-Membros têm o direito de prevenir através de medidas adequadas. Na medida em que o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 remete para o direito nacional em vigor à data da exigibilidade do imposto especial de consumo, o reconhecimento de tal direito aos Estados-Membros implica necessariamente a possibilidade de estes adotarem tais medidas.

No entanto, os Estados-Membros, no exercício dos poderes que lhes são conferidos pelo direito da União, devem respeitar os princípios gerais de direito, entre os quais figura, designadamente, o princípio da proporcionalidade. Este princípio impõe aos Estados-Membros o recurso a meios que, permitindo embora alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, não devem exceder o necessário e prejudiquem o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela legislação da União em causa. Uma medida que tem por objeto a prevenção das introduções no consumo de quantidades excessivas de maços de cigarros no final do ano, em previsão de um aumento do imposto especial de consumo, é adequada a alcançar os objetivos legítimos que são o combate à fraude e evasão fiscais e a proteção da saúde pública. Ela contribui também para garantir uma concorrência sã. Ora, dado que essa medida se aplica em todos os casos, inclusivamente quando a taxa do imposto especial de consumo diminui ou se mantém, não parece necessária para atingir os objetivos pretendidos. Com efeito, estes poderiam ser atingidos de modo menos limitativo e igualmente adequado se a medida apenas se aplicasse no caso de aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre os cigarros.

1.1. Exigibilidade em caso de saída de um produto sujeito a imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto

Acórdão de 2 de junho de 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

«Reenvio prejudicial — Impostos indiretos — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Exigibilidade dos impostos especiais de consumo — Artigo 7.º, n.º 2 — Conceito de “saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto” — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Diretiva 2003/96/CE — Artigo 14.º, n.º 1, alínea a) — Utilização dos produtos energéticos e da eletricidade — Aquisição e revenda, por um comprador intermediário, de produtos energéticos que se encontram num entreposto fiscal — Entrega direta dos produtos energéticos a um operador com vista à produção

de eletricidade — Indicação do comprador intermediário como “destinatário” dos produtos nos documentos fiscais — Violação das exigências do direito nacional para a isenção do imposto — Recusa de isenção — Prova da utilização dos produtos em condições que permitem a isenção do imposto — Proporcionalidade»

A Polihim é um depositário autorizado que gere um entreposto fiscal situado em Lukovit (Bulgária), onde está autorizada a fabricar produtos energéticos e a armazená-los em regime de suspensão de imposto especial de consumo.

Nos termos de um contrato tripartido celebrado entre a Polihim, a Petros Oyl OOD e a TETS Bobov dol EAD, a Polihim vendeu óleos pesados à Petros Oyl, que os vendeu à TETS Bobov dol, consumidor final isento do imposto especial de consumo na aceção da legislação búlgara. Estes óleos pesados foram diretamente entregues pela Polihim à TETS Bobov dol, a partir do seu entreposto fiscal. Este último utilizou os óleos pesados para a produção de eletricidade, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96.

Por ocasião de uma inspeção fiscal a que a Polihim foi submetida, as autoridades aduaneiras búlgaras constataram que essa sociedade havia declarado ter efetuado, em benefício da Petros Oyl, oito introduções no consumo de óleos pesados classificados no código NC 2710 19 64, mas indicara que não era devedora de nenhum imposto especial de consumo a esse respeito uma vez que os referidos produtos se destinavam a ser utilizados na produção de energia elétrica, na aceção da lei búlgara relativa aos impostos especiais de consumo.

Por considerarem que a Petros Oyl, que havia sido declarada pela Polihim como destinatária dos produtos em causa no processo principal, não tinha o estatuto de consumidor final isento do imposto especial de consumo, na aceção da legislação nacional, e que, por este motivo, a retirada desses produtos do entreposto fiscal da Polihim criara uma dívida de imposto a cargo desta última, as autoridades aduaneiras búlgaras levantaram um auto de notícia que constatava a existência de uma infração administrativa.

A Polihim apresentou objeções escritas contra esse auto, afirmando que os referidos produtos, uma vez retirados do seu entreposto fiscal, tinham sido diretamente entregues por ela à TETS Bobov dol, sociedade que produz eletricidade e beneficia do estatuto de consumidor final isento do imposto especial de consumo.

Por decisão de 27 de maio de 2013, o diretor das Alfândegas de Svishtov (Bulgária) indeferiu essa reclamação e aplicou coimas à Polihim, correspondentes, para cada introdução no consumo, ao dobro do montante do imposto especial de consumo não pago, em aplicação da lei nacional relativa aos impostos especiais de consumo. A taxa do imposto tida em consideração para efeitos do cálculo dessas coimas foi a taxa aplicável aos produtos energéticos destinados a usos diferentes dos de carburante ou de combustível.

A Polihim interpôs recurso dessa decisão para o Rayonen sad de Lukovit (Tribunal Distrital de Lukovit, Bulgária), que reformou a decisão de 27 de maio de 2013, tendo reduzido o montante das coimas aplicadas.

A Polihim recorreu dessa sentença para o Administrativen sad Pleven (Tribunal Administrativo de Pleven, Bulgária), o órgão jurisdicional de reenvio. Este pergunta, nomeadamente, por um lado, se o artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que a venda de um produto sujeito a imposto especial de consumo no interior de um entreposto fiscal, sem que esse produto tenha saído fisicamente desse entreposto, constitui uma introdução no consumo do produto. Por outro lado, pergunta se o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, conjugado com o artigo 7.º da Diretiva 2008/118, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais recusem conceder uma isenção de imposto especial de consumo a produtos energéticos que, após terem sido vendidos por um depositário autorizado a um comprador intermediário, são revendidos por este último a um consumidor final que preenche todas as exigências impostas pelo direito nacional para beneficiar de uma isenção de imposto especial de consumo sobre esses produtos e ao qual os mesmos foram diretamente entregues por esse depositário autorizado, a partir do seu entreposto fiscal, pelo simples motivo de o comprador intermediário, declarado pelo depositário como sendo o destinatário dos referidos produtos, não preencher tais exigências.

O Tribunal de Justiça responde, em primeiro lugar, que o artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que a venda de um produto sujeito a imposto especial de consumo detido por um depositário autorizado num entreposto fiscal só implica a sua introdução no consumo no momento em que sai fisicamente desse entreposto fiscal. Uma vez que o imposto especial de consumo é, como recorda o considerando 9 da Diretiva 2008/118, um imposto que incide sobre o consumo, e não sobre a venda, o momento da exigibilidade tem de se situar o mais próximo possível do consumidor.

A este respeito, o n.º 1 desta disposição define o momento da exigibilidade como o momento da introdução no consumo do produto sujeito ao imposto especial de consumo. Além disso, decorre do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva que se entende por «introdução no consumo», nomeadamente, a saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto. Por conseguinte, a saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto, designa a saída física desses produtos do entreposto fiscal, e não a sua venda.

Esta interpretação corresponde aos objetivos prosseguidos por essa diretiva. Visto que o imposto especial de consumo é um imposto sobre o consumo, e não sobre a venda, o momento da exigibilidade tem de se situar o mais próximo possível do consumidor. Por conseguinte, enquanto os produtos em causa permanecerem no entreposto fiscal de

um depositário autorizado, não pode haver consumo, mesmo que esses produtos tenham sido vendidos por esse depositário.

Além disso, a referência, nomeadamente, à hipótese da saída irregular de um produto sujeito a imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto, só pode ser entendida no sentido de que designa a saída física de um produto desse regime.

Por último, na medida em que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto são detidos por um depositário autorizado num entreposto fiscal, os impostos especiais de consumo não são exigíveis enquanto os produtos em causa forem detidos por um depositário autorizado nesse entreposto.

Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça precisa que o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, conjugado com o artigo 7.º da Diretiva 2008/118, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades nacionais recusem isentar do imposto especial de consumo produtos energéticos que, após terem sido vendidos por um depositário autorizado a um comprador intermediário, são revendidos por este último a um consumidor final que preenche todas as exigências impostas pelo direito nacional para uma isenção do imposto especial de consumo e ao qual esses produtos são diretamente entregues por esse depositário a partir do seu entreposto fiscal, pelo simples motivo de o comprador intermediário, declarado pelo depositário autorizado como o destinatário desses produtos, não ter a qualidade de consumidor final autorizado pelo direito nacional a receber produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo.

Com efeito, se o facto de subordinar a isenção do imposto especial de consumo à designação, nos documentos fiscais, de um destinatário que preencha as condições previstas pelo direito nacional para receber produtos energéticos isentos permite alcançar o objetivo de facilitar o controlo da aplicação das isenções do imposto especial de consumo, reduzindo o risco de uma utilização dos produtos que não dá direito à isenção, essa recusa, efetuada sem verificar se as exigências materiais impostas para que esses produtos sejam utilizados para fins que dão direito à isenção estão reunidas no momento da sua saída do entreposto fiscal, vai além do necessário para assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas.

Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

«Reenvio prejudicial — Diretiva 76/308/CEE — Artigos 6.º, 8.º e 12.º, n.ºs 1 a 3 — Assistência mútua em matéria de cobrança de determinados créditos — Imposto especial de consumo exigível em dois Estados-Membros pelas mesmas operações — Diretiva 92/12/CE — Artigos 6.º e 20.º — Introdução de produtos no consumo — Falsificação do documento administrativo de acompanhamento — Infração ou irregularidade cometida durante a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto — Saída irregular de

produtos de um regime de suspensão — “Duplicação do crédito fiscal” relativamente aos impostos especiais de consumo — Fiscalização levada a cabo pelos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede — Indeferimento do pedido de assistência apresentado pelas autoridades competentes de outro Estado-Membro — Requisitos»

Entre 1995 e 1996, a Silcompa SpA, sociedade produtora de álcool etílico com sede em Itália, vendeu álcool etílico, em regime de suspensão de impostos especiais de consumo ⁵, com destino à Grécia.

Em 2000, na sequência de um controlo, ficou demonstrado que os documentos administrativos de acompanhamento (a seguir «DAA») dos lotes de álcool expedidos pela Silcompa nunca tinham chegado às autoridades aduaneiras gregas para efeitos da emissão dos documentos oficiais e que os carimbos da estância aduaneira figuravam nos DAA eram falsos. Consequentemente, a autoridade aduaneira italiana (a seguir «Agência») emitiu três avisos de liquidação com vista à cobrança dos impostos especiais de consumo não pagos.

Em 2004, a Agência foi informada pelas autoridades aduaneiras gregas de que as entregas de produtos expedidos pela Silcompa a uma empresa grega deviam ser consideradas irregulares. Por conseguinte, foi emitido um aviso de liquidação que abrangia os créditos fiscais italianos e uma liquidação fiscal adicional. O processo instaurado contra este aviso de liquidação terminou, em 2017, com a celebração de um acordo de transação entre a Agência e a Silcompa.

Em 2005, relativamente às mesmas operações de exportação no interior da União, as autoridades aduaneiras gregas emitiram dois avisos de liquidação de impostos especiais de consumo, devido à introdução ilegal no consumo, em território grego, do álcool expedido pela Silcompa. Além disso, a Administração Fiscal grega apresentou um pedido de assistência à Agência para a cobrança dos créditos relativos aos impostos especiais de consumo em causa. A Agência, na qualidade de autoridade requerida competente, notificou à Silcompa dois avisos de liquidação amigável.

A Commissione tributaria regionale del Lazio (Comissão Tributária Regional do Lácio, Itália) deu provimento ao recurso interposto pela Silcompa na sequência da improcedência da sua ação contra esses avisos de pagamento. Chamada a conhecer de um recurso interposto pela Agência, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália) decidiu submeter um pedido prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Assim, o Tribunal de Justiça declara que, no âmbito de uma ação de impugnação relativa às medidas de execução adotadas no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, a instância competente desse Estado-Membro pode recusar deferir o pedido de cobrança de impostos especiais de consumo, apresentado pelas autoridades

⁵ Ao abrigo deste regime fiscal, os impostos especiais de consumo relativos aos produtos sujeitos a imposto especial de consumo ainda não são exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto. Com efeito, este regime adia a exigibilidade do direito especial de consumo até à verificação de um requisito de exigibilidade.

competentes de outro Estado-Membro, no que respeita aos produtos que saíram irregularmente de um regime de suspensão, quando esse pedido se baseie em factos relativos às mesmas operações de exportação que já foram objeto de uma cobrança de impostos especiais de consumo no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede ⁶.

O Tribunal de Justiça observa que a comercialização ilegal no território grego do álcool expedido pela Silcompa pode constituir, por um lado, uma infração ou uma irregularidade dos produtos em causa e, por outro, uma consequência da infração ou da irregularidade anteriormente cometida em Itália. Em função desta determinação, que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, podem ser admitidas duas hipóteses.

A primeira hipótese, é relativa à existência de uma multiplicidade de infrações ou irregularidades cometidas no território de vários Estados-Membros, sendo que dois ou, mesmo, vários Estados-Membros se consideram competentes para cobrar os impostos especiais de consumo em causa. Assim, quando ocorre uma saída irregular do regime de suspensão ocorrida num Estado-Membro, seguida de uma introdução efetiva no consumo dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutra Estado-Membro, este último não pode cobrar também os impostos especiais de consumo relativamente às mesmas operações de exportação. Com efeito, essa introdução no consumo só pode ter lugar uma única vez. Daqui resulta que, ainda que possam ocorrer diversas infrações ou irregularidades sucessivas em diferentes Estados-Membros, só a infração ou irregularidade que teve como consequência retirar os produtos em circulação do regime de suspensão dos impostos especiais de consumo, deve ser tida em conta para efeitos da cobrança desses impostos, na medida em que essa infração ou essa irregularidade teve por efeito introduzir os produtos no consumo ⁷.

A segunda hipótese visa a situação em que as autoridades de um Estado-Membro se basearam numa das presunções previstas para a determinação do local em que a infração ou irregularidade foi cometida ⁸ e em que as autoridades de outro Estado-Membro constatarem que a infração ou a irregularidade foi efetivamente cometida neste último Estado ⁹. Nesta hipótese, estas últimas procedem à aplicação do mecanismo corretivo que permite a este último Estado-Membro proceder à cobrança do imposto especial de consumo no prazo de três anos a contar da data de emissão do DAA ¹⁰. Uma vez decorrido este prazo apenas o Estado-Membro que se baseou numa dessas presunções pode validamente proceder à cobrança do imposto especial de consumo.

⁶ Artigo 6.º, n.º 2, e artigo 20.º da Diretiva 92/12.

⁷ Artigos 6.º e 20.º da Diretiva 92/12.

⁸ Artigo 20.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 92/12.

⁹ Ao abrigo do artigo 20.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 92/12, tais presunções estão previstas em dois casos concretos: o primeiro diz respeito à situação em que não é possível determinar o local onde foi cometida a infração ou a irregularidade e o segundo, a situação em que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não chegam ao destino e não é possível determinar o local da infração ou da irregularidade.

¹⁰ Artigo 18.º, n.º 1, e artigo 19.º, n.º 1, da Diretiva 92/12.

No que respeita às regras relativas à assistência mútua em matéria de cobrança dos créditos respeitantes aos impostos especiais de consumo, o Tribunal de Justiça salienta, antes de mais, a existência de uma repartição de competências entre as instâncias do Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede, que aplicam o seu direito nacional ao crédito e ao título executivo, e as do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede, que aplicam o seu direito nacional às medidas de execução ¹¹. Em aplicação deste princípio da confiança mútua, o título executivo do crédito será reconhecido diretamente e tratado automaticamente como título executivo de um crédito do Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede. Daqui resulta que as autoridades deste último Estado-Membro não podem pôr em causa a apreciação das autoridades do Estado-Membro requerente a respeito do local onde a irregularidade ou a infração foi cometida, uma vez que essa apreciação é da exclusiva competência destas. Em seguida, o Tribunal de Justiça constatou que o título executivo não pode ser executado no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede se essa execução for suscetível de conduzir a uma dupla cobrança de impostos especiais de consumo que incidam sobre as mesmas operações relativas aos mesmos produtos. Por conseguinte, é necessário permitir à instância competente do mesmo Estado-Membro recusar a execução deste título a fim de evitar a coexistência de duas decisões definitivas, destinadas à tributação dos mesmos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, uma baseada na sua saída irregular do regime de suspensão e a outra na sua posterior introdução no consumo. Por último, o Tribunal de Justiça conclui que esta interpretação não pode ser posta em causa pela sua jurisprudência, segundo a qual o legislador da União não erigiu a prevenção da dupla tributação a princípio absoluto ¹², uma vez que a mesma se inscrevia num contexto factual específico que dizia respeito à hipótese de uma saída ilegal do regime suspensivo devido ao furto dos produtos nos quais tinham sido colocadas, no «Estado-Membro de partida», marcas fiscais com um valor intrínseco que as distinguiu de uma simples prova de pagamento que atestava o pagamento de uma quantia em dinheiro às autoridades fiscais do Estado-Membro de emissão dessas marcas.

Acórdão de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

«Código Aduaneiro Comunitário – Artigos 202.º, 215.º, n.ºs 1 e 3, 217.º, n.º 1, e 233.º, primeiro parágrafo, alínea d) – Conceito de mercadorias ‘apreendidas e simultânea ou posteriormente confiscadas’ – Regulamento de aplicação do Código Aduaneiro Comunitário – Artigo 867.º-A – Diretiva 92/12/CEE – Artigos 5.º, n.ºs 1 e 2, 6.º, 7.º, n.º 1, 8.º e 9.º – Sexta Diretiva IVA – Artigos 7.º, 10.º, n.º 3, e 16.º, n.º 1 – Introdução irregular de mercadorias – Transportes de mercadorias efetuados ao abrigo de uma caderneta TIR – Apreensão e destruição – Determinação do Estado-Membro em que se constituíram a dívida aduaneira, as obrigações de imposto especial de consumo e de IVA – Extinção das dívidas aduaneiras e fiscais»

¹¹ Artigo 12.º, n.ºs 1 e 3, da Diretiva 76/308.

¹² Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de dezembro de 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), n.º 55).

Um órgão jurisdicional dinamarquês submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial suscitada num litígio relativo à cobrança de direitos aduaneiros, imposto especial de consumo e IVA sobre cigarros introduzidos em contrabando no contexto dos transportes efetuados ao abrigo de uma caderneta TIR. Os cigarros retidos imediatamente foram destruídos. A questão colocada era então a de saber, em substância, se a dívida aduaneira e fiscal relativa às mercadorias importadas em contrabando subsiste e pode ser cobrada, ainda que as mercadorias tenham sido retidas, apreendidas ou destruídas.

O Tribunal de Justiça considera que o artigo 5.º, n.º 1, terceiro parágrafo, e o artigo 6.º, n.º 1, da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 96/99, devem ser interpretados no sentido de que se deve considerar que as mercadorias apreendidas pelas autoridades aduaneiras e tributárias locais no momento da sua introdução no território da União e simultânea ou posteriormente mencionadas pelas mesmas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não foram importadas na União, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo não ocorreu a seu respeito. As mercadorias apreendidas após a sua introdução irregular nesse território, ou seja, a partir do momento em que saíram da zona em que se encontra a primeira estância aduaneira situada no interior do referido território, e simultânea ou posteriormente destruídas pelas mencionadas autoridades, sem terem nunca deixado de estar na sua posse, não se consideram colocadas em «regime de suspensão do imposto especial de consumo», na aceção das disposições combinadas do artigo 5.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva, bem como do artigo 84.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 98.º do Regulamento n.º 2913/92, conforme alterado pelo Regulamento n.º 955/1999, e do artigo 867.º-A do Regulamento n.º 2454/93, conforme alterado pelo Regulamento n.º 1662/1999, de modo que o facto gerador do imposto especial de consumo sobre essas mercadorias ocorre e, por conseguinte, o imposto especial de consumo é exigível a seu respeito.

Além disso, o Tribunal de Justiça precisa que o artigo 6.º, n.º 1, e o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 96/99, devem ser interpretados no sentido de que as autoridades do Estado-Membro em que foram descobertas e apreendidas as mercadorias irregularmente introduzidas na União são competentes para cobrar os impostos especiais de consumo desde que essas mercadorias sejam detidas para fins comerciais. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se este requisito se encontra preenchido no litígio que lhe é submetido.

Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Regime geral dos impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Irregularidade ocorrida durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Circulação de produtos em regime de suspensão do imposto — Produtos em falta no momento da entrega — Cobrança do imposto especial de consumo na falta de prova da inutilização ou da perda dos produtos»

Em janeiro de 2011, a BP Europa expediu por navio 2,4 milhões de litros de gasóleo, a partir de um entreposto fiscal situado nos Países Baixos, com destino a um entreposto fiscal situado na Alemanha. O transporte ocorreu em regime de suspensão do imposto dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo. No termo da entrega, o proprietário do entreposto fiscal situado na Alemanha verificou que faltavam 4 854 litros de gasóleo na quantidade de partida e informou as autoridades aduaneiras desse facto. A administração fiscal alemã sujeitou então a quantidade de gasóleo em falta ao imposto sobre a energia. A BP Europa contesta esta decisão.

Chamado a conhecer do litígio, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário, Alemanha) procura ao Tribunal de Justiça, em substância, a que regras de exigibilidade devem estar sujeitos, em aplicação da Diretiva 2008/118, os produtos que circulam em regime de suspensão quando, no momento da entrega, sejam apuradas quantidades de produtos inferiores às quantidades existentes no local de partida. Em especial, pergunta se, nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, a descoberta de produtos em falta no momento da entrega do produto numa situação como a que está em causa no processo principal põe termo ao regime de suspensão do imposto previsto para os produtos sujeitos a imposto especial de consumo. Além disso, o órgão jurisdicional alemão pergunta ao Tribunal de Justiça se as disposições da Diretiva 2008/118 se opõem a uma disposição de transposição nacional que não menciona expressamente que a irregularidade que o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 tem de ter conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa.

O Tribunal de Justiça declara que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto termina, no sentido desta disposição, no momento em que o destinatário desses produtos verifica, após o descarregamento completo do meio de transporte que continha os produtos em causa, que a quantidade desses produtos é inferior à que lhe devia ser entregue.

Com efeito, a letra do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 visa os produtos em si mesmos, sem se referir de todo aos meios através dos quais são transportados. É, portanto, a receção efetiva dos produtos, enquanto tais, pelo destinatário, que deve ser tida em conta para determinar o momento da entrega, não apenas o transporte até ao destinatário do respetivo continente, seja ele qual for.

O artigo 20.º desta diretiva faz parte do seu capítulo IV, com a epígrafe «Circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto». Entre as disposições desse capítulo figuram as do artigo 19.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, segundo as quais o destinatário deve prestar-se a qualquer controlo por forma a que a Administração do Estado-Membro de destino se possa certificar da receção efetiva dos produtos em causa. Assim, o legislador da União quis tornar a receção efetiva dos produtos o elemento determinante das condições em que a circulação dos produtos que circulam em regime de suspensão do imposto deve ser

apreciada no momento da entrega. Nenhuma outra disposição do referido capítulo requer uma interpretação diferente.

Ademais, as disposições do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, ao precisarem o momento em que termina a circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, pretendem definir o momento em que esses produtos devem ser considerados introduzidos no consumo e determinar, por conseguinte, o momento em que o imposto sobre esses produtos se torna exigível.

Além disso, sendo o imposto em apreço um imposto sobre o consumo, como enuncia o considerando 9 da Diretiva 2008/118, que assenta na quantidade de produtos propostos ao consumo, o momento da exigibilidade deste imposto deve ser fixado de forma a ser possível medir a quantidade exata dos produtos em causa.

O Tribunal de Justiça acrescenta que as disposições conjugadas do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, devem ser interpretadas no sentido de que as situações que abrangem são exclusivas da situação prevista no artigo 7.º, n.º 4, desta diretiva, e que o facto de uma disposição nacional de transposição do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não mencionar expressamente que a irregularidade que esta disposição da diretiva prevê tem de ter conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa não obsta à aplicação dessa disposição nacional quando se verifique a falta de produtos, a qual implica necessariamente a referida introdução no consumo.

Com efeito, o artigo 10.º, n.º 2, e o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118 visam o caso em que a irregularidade, detetada durante a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, conduziu à introdução daqueles no consumo mediante a saída deste regime. Assim, uma disposição nacional que transponha o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não pode, em princípio, prever que se considere essa irregularidade ocorrida no Estado-Membro e no momento em que foi detetada, sem fazer depender esta presunção do requisito de que a irregularidade tenha conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa.

A deteção de produtos em falta na entrega de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto revela uma situação necessariamente passada durante a qual os produtos em falta não foram objeto dessa entrega e cuja circulação não terminou, portanto, em conformidade com o disposto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Consequentemente, essa situação constitui uma irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, desta diretiva. Uma irregularidade desta natureza conduz necessariamente à saída do regime de suspensão do imposto e, por conseguinte, à introdução no consumo, presumida em conformidade com o disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva.

Por outro lado, a irregularidade prevista no artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 abrange uma situação diferente da prevista no artigo 7.º, n.º 4, da mesma diretiva, ou seja, diferente da «inutilização total ou [da] perda irremediável dos produtos sujeitos a

impostos especiais de consumo». Assim, sendo produzida a prova da inutilização total ou da perda irremediável de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, não pode, nesta situação, haver introdução no consumo na aceção do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, nem, em consequência, aplicação do artigo 10.º, n.º 2, desta diretiva. Assim, as situações abrangidas por estas disposições são verdadeiramente exclusivas da situação prevista no artigo 7.º, n.º 4, da mesma diretiva.

Por último, o Tribunal de Justiça precisa que o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que é aplicável não só quando a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino mas também aos casos em que só parte desses produtos não chegou ao destino.

Com efeito, a própria letra do artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 não reserva de forma alguma a aplicação desta disposição apenas aos casos em que a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto tenha chegado ao destino. O artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 insere-se num contexto em que o legislador da União quis prever todas as situações de irregularidade, incluindo, portanto, as que afetam apenas parte da circulação.

1.2. Exigibilidade em caso de aquisição de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo por um particular

Acórdão de 2 de abril de 1998 (Tribunal Pleno), EMU Tabac e o. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

«Diretiva 92/12/CEE do Conselho, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Estado-Membro no qual o imposto especial de consumo é devido — Compra por intermédio de um agente»

A EMU Tabac, retalhista de produtos do tabaco no Luxemburgo, e The Man in Black Ltd são filiais da empresa Enlightened Tobacco Company. Estas empresas tinham criado e utilizavam um esquema que permitia a um residente no Reino Unido obter, «sem ter de abandonar o conforto da sua poltrona», produtos de tabaco que tinha comprado à EMU no Luxemburgo.

Através deste esquema, o comprador procura evitar ter de pagar os impostos especiais de consumo aplicáveis no Reino Unido, que são consideravelmente mais elevados do que os devidos no Luxemburgo. Os clientes, que atuam através da sociedade The Man in Black, encomendam um máximo de 800 cigarros por encomenda. Este agente encarrega-se do transporte das mercadorias do Luxemburgo para o Reino Unido e é também responsável pelo pagamento ao retalhista EMU Tabac e ao transportador do montante que lhes é devido e sobre o qual retém uma comissão.

No decurso do ano de 1995, os Commissioners of Customs and Excise (autoridade aduaneira do Reino Unido) apreenderam em Dover certas quantidades de produtos do tabaco que estavam a ser importadas como estão habilitados a fazer pela legislação britânica quando sejam devidos impostos especiais de consumo.

No âmbito de um recurso para fiscalização da legalidade contra os serviços aduaneiros britânicos, as duas sociedades consideraram que, uma vez que as importações se destinavam às necessidades de particulares que tinham pago o imposto especial de consumo no Grão-Ducado do Luxemburgo, os produtos em causa estavam isentos desse imposto no Reino Unido e que, assim, a apreensão efetuada pelos serviços aduaneiros era ilegal.

A Court of Appeal (Tribunal de Recurso, Reino Unido) submeteu ao Tribunal de Justiça questões relativas à interpretação da diretiva comunitária relativa ao regime dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

O Tribunal de Justiça respondeu que a Diretiva 92/12 deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à cobrança, num Estado-Membro A, de impostos especiais de consumo sobre mercadorias introduzidas no consumo num Estado-Membro B, onde foram adquiridas a uma sociedade X, para as necessidades de particulares residentes no Estado-Membro A, por intermédio de uma sociedade Y, que intervém na qualidade de agente desses particulares e contra remuneração, sabendo-se que o transporte das mercadorias do Estado-Membro B para o Estado-Membro A também foi organizado pela sociedade Y, por conta dos particulares, e realizado por um transportador profissional que age a título oneroso.

Para chegar a esta conclusão, o Tribunal de Justiça sublinhou, em primeiro lugar, a distinção estabelecida pela diretiva entre, por um lado, as mercadorias que são detidas para fins comerciais e, por outro, as mercadorias detidas para fins pessoais. De acordo com a diretiva, para que se verifique o carácter estritamente pessoal da detenção das mercadorias sujeitas a impostos especiais de consumo referidos no artigo 8.º, as mercadorias devem ter sido adquiridas por um particular, ter sido para as suas próprias necessidades, e o seu transporte deve ter sido efetuado por esse particular. Além disso, o Tribunal de Justiça considera que, quando o legislador comunitário pretendeu referir-se à intervenção de um agente no âmbito da diretiva, fê-lo expressamente. No entanto, neste caso, nenhuma das versões linguísticas prevê explicitamente essa intervenção.

A este respeito, o Tribunal de Justiça precisa que a necessidade de uma interpretação uniforme dos atos adotados pelas instituições comunitárias exclui que, em caso de dúvida, o texto de uma disposição seja considerado isoladamente, mas exige, pelo contrário, que seja interpretado e aplicado à luz das versões redigidas noutras línguas oficiais. A todas as versões linguísticas deve, por princípio, ser reconhecido o mesmo valor, que não pode variar em função da importância da população dos Estados-Membros que se exprime na língua em causa.

O Tribunal de Justiça conclui que o artigo 8.º da Diretiva 92/12, que prevê que, no que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos, não tem vocação para se aplicar quando a compra e/ou o transporte das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo foram realizados por intermédio de um agente. Assim, quando as mercadorias provenientes de um Estado-Membro são encaminhadas para outro Estado-Membro através da intervenção de um operador que age a título oneroso, que angariou previamente clientes neste último Estado e que organizou a importação destas mercadorias, o imposto especial de consumo é exigível neste último Estado-Membro.

Por último, o Tribunal de Justiça salienta que a diretiva prevê expressamente que, nestas circunstâncias, os impostos especiais de consumo pagos no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos devem ser reembolsados, a fim de evitar a dupla tributação.

Acórdão de 23 de novembro de 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

«Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Diretiva 92/12/CEE – Impostos especiais de consumo – Vinho – Artigos 7.º a 10.º – Determinação do Estado-Membro em que o imposto é exigível – Aquisição por um particular para satisfação das suas próprias necessidades e das de outros particulares – Encaminhamento para outro Estado-Membro por uma empresa de transportes – Regime aplicável no Estado-Membro de destino»

B. F. Joustra encomendava todos os anos vinho em França para satisfação das suas próprias necessidades e das dos outros membros de um grupo a que pertencia. O vinho encomendado por B. F. Joustra foi introduzido no consumo em França e foram pagos os impostos especiais de consumo nesse Estado-Membro. A seu pedido, este vinho era recolhido em França por uma sociedade de transportes neerlandesa que o encaminhava para os Países Baixos para entrega no domicílio de B. F. Joustra, onde o vinho estava aí armazenado durante alguns dias antes de ser entregue aos outros membros do grupo. B. F. Joustra pagava o preço do vinho e do transporte e depois cada membro do grupo reembolsava-lhe o preço correspondente às quantidades de vinho que lhe eram entregues e uma parte dos custos de transporte calculada proporcionalmente às referidas quantidades. As quantidades entregues a cada membro do grupo não excediam as quantidades máximas indicativas previstas pela Diretiva 92/12, alterada pela Diretiva 92/108, para estabelecer se os produtos se destinam a fins comerciais, a saber, 90 litros de vinho, e, destes, nunca mais de 60 litros eram de vinho espumante. B. F. Joustra não exercia esta atividade a título profissional ou com fim lucrativo.

As autoridades fiscais neerlandesas aplicaram a este vinho um imposto especial de consumo de 906,20 euros.

B. F. Joustra contesta ser devedor deste imposto especial de consumo. A Diretiva 92/12 isenta do imposto especial de consumo no Estado-Membro de importação os produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios. Ora, em seu entender, a expressão «transportados pelos próprios» que figura nesta diretiva não se opõe a que esta seja interpretada no sentido de que está excluída a cobrança no Estado-Membro de destino quando um particular compra ele próprio produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutra Estado-Membro e os faz transportar por um terceiro, à sua ordem e por sua conta, para o Estado-Membro de destino.

Chamado a conhecer deste litígio, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) questionou o Tribunal de Justiça sobre a interpretação deste conceito.

O Tribunal de Justiça considera que a Diretiva 92/12 deve ser interpretada no sentido de que, quando um particular que não age a título profissional e não prossegue um fim lucrativo adquire num primeiro Estado-Membro, para satisfação das suas próprias necessidades e das necessidades de outros particulares, produtos sujeitos a imposto especial de consumo já introduzidos no consumo neste Estado-Membro e os faz encaminhar para um segundo Estado-Membro por sua conta por uma empresa de transportes estabelecida neste segundo Estado, é aplicável o artigo 7.º desta diretiva, e não o seu artigo 8.º, pelo que são também cobrados impostos especiais de consumo neste mesmo Estado.

Com efeito, para a aplicação da Diretiva 92/12, os produtos que não sejam detidos para fins pessoais e portanto não são abrangidos pelo artigo 8.º da diretiva devem ser necessariamente considerados detidos para fins comerciais e por esse facto ser abrangidos pelo seu artigo 7.º Ora, a aplicação do referido artigo 8.º impõe que os produtos em causa tenham sido transportados pessoalmente pelo particular que os adquiriu. Nos termos do artigo 7.º, n.º 6, da referida diretiva, os impostos especiais de consumo pagos no primeiro Estado são, neste caso, reembolsados em conformidade com o n.º 3 do seu artigo 22.º

Acórdão de 14 de março de 2013, Comissão/França (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

«Incumprimento de Estado — Diretiva 92/12/CEE — Impostos especiais de consumo — Produtos do tabaco adquiridos num Estado-Membro e transportados para outro Estado-Membro — Critérios de apreciação exclusivamente quantitativos — Artigo 34.º TFUE — Restrições quantitativas à importação»

Foi intentada no Tribunal de Justiça uma ação por incumprimento contra a França destinada a obter a declaração de que a utilização de um critério puramente quantitativo para a apreciação do carácter comercial da detenção por particulares de tabaco manufaturado proveniente de outro Estado-Membro, sendo este critério aplicado por veículo individual e não por pessoa e de forma global para todos os

produtos do tabaco (ou seja, 2 quilogramas por veículo individual), era contrária à Diretiva 92/12 e ao artigo 34.º TFUE.

O Tribunal de Justiça declara, antes de mais, que um Estado-Membro que utilize esse critério de forma global para todos os produtos do tabaco não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força da Diretiva 92/12 e, em especial, dos seus artigos 8.º e 9.º

Com efeito, a fim de definir que produtos são detidos para fins comerciais, o artigo 9.º, n.º 2, desta diretiva elenca um certo número de critérios. Em particular, como resulta da própria redação do artigo 9.º, n.º 2, primeiro parágrafo, para estabelecer que produtos são detidos para fins comerciais, os Estados-Membros devem ter em conta vários elementos, sendo a quantidade dos produtos detidos apenas um entre outros critérios. Além disso, quanto a este elemento, o artigo 9.º, n.º 2, segundo parágrafo, prevê que os Estados-Membros podem, apenas como meio de prova, estabelecer níveis indicativos. Daqui decorre que este artigo 9.º, n.º 2, não permite aos Estados-Membros estabelecer que os produtos são detidos para fins comerciais baseando-se exclusivamente num limite puramente quantitativo dos produtos detidos.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça afirma que, ao fixar expressamente limites mínimos para várias categorias distintas de produtos do tabaco, a Diretiva 92/12 apenas autoriza os Estados-Membros a estabelecer limites para o peso dos produtos de tabaco detidos, relativamente a todos os produtos, na condição de respeitar cada um dos limites mínimos.

Por último, indica que, dado que o artigo 9.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 tem por objeto clarificar as condições nas quais o imposto especial de consumo se torna exigível ao detentor dos produtos na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, deve considerar-se que os limites mínimos indicativos previstos no artigo 9.º, n.º 2, segundo parágrafo, visam o referido detentor e, conseqüentemente, são aplicáveis por pessoa.

Acórdão de 18 de julho de 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

«Imposto especial de consumo — Diretiva 92/12/CEE — Artigos 7.º a 9.º — Diretiva 2008/118/CE — Artigos 32.º a 34.º — Circulação intracomunitária de produtos sujeitos a imposto especial de consumo — Regulamento (CEE) n.º 3649/92 — Artigos 1.º e 4.º — Documento de acompanhamento simplificado — Exemplar 1 — Atividade de “cash & carry” — Produtos introduzidos no consumo num Estado-Membro e detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro ou produtos adquiridos por particulares para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios — Bebidas espirituosas — Isenção de obrigação de verificação pelo fornecedor»

Uma sociedade dinamarquesa, a Metro, dispõe de insígnias de venda por grosso reservadas aos profissionais que operam no sistema dito «cash and carry». Segundo esta técnica de distribuição, os clientes detentores de um cartão abastecem num ponto

de venda em mercadorias que pagam em dinheiro e que tratam pessoalmente de as transportar.

O litígio no processo principal dizia respeito ao imposto especial sobre o consumo de bebidas espirituosas, muito mais elevado na Suécia do que na Dinamarca. Esta situação constitui um incentivo financeiro para comprar bebidas espirituosas sujeitas ao imposto especial de consumo dinamarquês e para as importar para a Suécia. As bebidas espirituosas não estão sujeitas aos impostos especiais de consumo suecos, se forem adquiridas por particulares na Dinamarca, para satisfação das suas necessidades, e forem transportadas pelos próprios. Em contrapartida, em caso de aquisição para fins comerciais, aplicam-se os impostos especiais de consumo suecos.

Na sequência da liquidação adicional dos profissionais suecos que se abasteciam de bebidas na Dinamarca, a administração fiscal sueca impôs à Metro que exija aos seus clientes suecos o documento de acompanhamento simplificado previsto para os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e que circulam entre Estados.

Ao recurso interposto dessa decisão pela Metro foi negado provimento pelo Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca). A Metro interpôs então recurso desta decisão para o Højesteret (Supremo Tribunal, Dinamarca), o órgão jurisdicional de reenvio, que submeteu ao Tribunal de Justiça a questão de saber, nomeadamente, se os artigos 7.º a 9.º da Diretiva 92/12 bem como os artigos 1.º e 4.º do Regulamento n.º 3649/92 devem ser interpretados no sentido de que obrigam um operador económico a verificar se os compradores provenientes de outros Estados-Membros têm a intenção de importar os produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro Estado-Membro e, sendo esse o caso, se tal importação é realizada para fins privados ou para fins comerciais.

O Tribunal de Justiça responde que os artigos 7.º a 9.º da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, e os artigos 1.º e 4.º do Regulamento n.º 3649/92 devem ser interpretados no sentido de que não obrigam um operador económico a verificar se os compradores provenientes de outros Estados-Membros têm a intenção de importar os produtos sujeitos a imposto especial de consumo noutro Estado-Membro e, sendo esse o caso, se tal importação é realizada para fins privados ou para fins comerciais.

Com efeito, por força do artigo 1.º do Regulamento n.º 3649/92, no caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro, se destinarem a ser entregues noutro Estado-Membro para fins comerciais, tal como referido no artigo 7.º da Diretiva 92/12, a pessoa que pretende efetuar a entrega deve elaborar um documento de acompanhamento simplificado. No entanto, nada nessas disposições permite concluir que um fornecedor, na medida em que ele próprio não é a «pessoa que pretende efetuar a entrega» nos termos do artigo 1.º do Regulamento n.º 3649/92, deve verificar se estão preenchidas as condições para que a pessoa responsável elabore e lhe entregue o referido documento de acompanhamento simplificado, a fim de ele o poder conservar.

Além disso, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 3, da Diretiva 92/12, o imposto especial de consumo é devido pela pessoa que efetua a entrega, que detém os produtos destinados a ser entregues ou pela pessoa junto da qual se efetua a afetação dos produtos num Estado-Membro diferente daquele em que foram introduzidos no consumo ou ainda pelo operador profissional ou organismo de direito público. Daí decorre, antes de mais, que um operador, enquanto fornecedor que não se ocupa da entrega de produtos vendidos, não poderá ser considerado a «pessoa que efetua a entrega», na aceção do artigo 7.º, n.º 3. Tal operador não pode ser considerado a pessoa «que detém os produtos destinados a ser entregues», na aceção do referido artigo 7.º, n.º 3, na medida em que a sua atividade comercial por grosso em livre serviço não lhe permite garantir nem o uso comercial dos produtos vendidos a clientes de outro Estado-Membro nem que esses produtos serão efetivamente entregues nesse outro Estado-Membro.

Além disso, o Tribunal de Justiça precisa que os artigos 32.º a 34.º da Diretiva 2008/118 devem ser interpretados no sentido de que não introduzem alterações substanciais aos artigos 7.º a 9.º da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, mas retomam o conteúdo desses artigos, clarificando-os.

Por último, o Tribunal de Justiça declara que o artigo 8.º da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, deve ser interpretado no sentido de que é suscetível de abranger a compra de produtos sujeitos a imposto especial de consumo quando esses produtos forem adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades, e forem transportados pelos próprios, o que cabe às autoridades nacionais competentes verificar caso a caso.

2. Pagamento dos impostos especiais de consumo

Acórdão de 15 de junho de 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

«Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Diretiva 92/12/CEE – Impostos especiais de consumo – Marcas fiscais – Sexta Diretiva IVA – Artigos 2.º e 27.º – Desaparecimento de estampilhas especiais»

A Landewijck explora no Luxemburgo um estabelecimento de venda por grosso de tabacos manufaturados, para o qual dispõe de uma licença de depositário autorizado. Nos termos da lei neerlandesa relativa aos impostos especiais de consumo, a empresa apresentou dois pedidos de estampilhas especiais para tabacos manufaturados no Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Serviço dos Impostos da Alfândega de Amesterdão, Países Baixos) e encarregou a sociedade Securicor Omega de as entregar. Durante a entrega, estas estampilhas desapareceram.

Landewijck informou o *inspecteur* do serviço dos impostos (a seguir «*inspecteur*»), que não tinha recebido as estampilhas, que as mesmas não podiam, portanto, ser utilizadas e que a Securicor Omega declinava a sua responsabilidade no respetivo desaparecimento. O *inspecteur* indeferiu qualquer pedido de compensação ou de restituição do montante devido ou pago pelas estampilhas desaparecidas. A reclamação desta decisão foi igualmente indeferida pelo *inspecteur*. Por último, foi negado provimento ao recurso interposto para o Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão). Foi através de recurso de revista que o litígio deu entrada no Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), o órgão jurisdicional de reenvio.

Este submeteu ao Tribunal de Justiça várias questões prejudiciais através das quais pretendia, nomeadamente, saber se um Estado-Membro podia, sem violar a Diretiva 92/12, excluir a restituição do montante do imposto especial de consumo pago pela sociedade recorrente através da compra de estampilhas, quando as marcas fiscais em causa desapareceram antes de poderem ser colocadas nos produtos do tabaco destinados ao consumo no território nacional, embora não se exclua que terceiros tenham utilizado ou venham a utilizar as estampilhas colocando-as em produtos do tabaco introduzidos irregularmente no mercado.

O Tribunal de Justiça explica que nem a Diretiva 92/12, nem o princípio da proporcionalidade obstam a que os Estados-Membros que fizeram uso da faculdade de estipular que os produtos destinados a ser introduzidos no consumo no seu território ostentem marcas fiscais adotem uma regulamentação que não preveja a restituição do montante do imposto especial de consumo pago, quando as estampilhas especiais tenham desaparecido antes de terem sido colocadas nos produtos do tabaco e se este desaparecimento não se dever a um caso de força maior ou a um acidente e não existir a certeza de que as estampilhas foram destruídas ou se tornaram definitivamente inutilizáveis, fazendo assim recair a responsabilidade financeira da perda das estampilhas especiais sobre o seu adquirente.

Com efeito, uma regulamentação nacional que permitisse ao adquirente de estampilhas especiais obter o seu reembolso alegando simplesmente a sua perda seria suscetível de favorecer os abusos e as fraudes. Ora, a prevenção destes abusos e fraudes constitui precisamente um dos objetivos prosseguidos pela regulamentação comunitária. Por conseguinte, as regras nacionais que, em caso de desaparecimento das estampilhas especiais, fazem recair a responsabilidade financeira da respetiva perda sobre o seu adquirente contribuem para a realização do objetivo de prevenção da utilização fraudulenta das mesmas.

Acórdão de 13 de dezembro de 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

«Reenvio prejudicial – Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Diretiva 92/12/CEE – Produtos sujeitos a imposto especial de consumo – Marcas fiscais – Saída irregular de um regime

de suspensão – Furto – Introdução no consumo no Estado-Membro do furto – Não reembolso das marcas fiscais de outro Estado-Membro já colocadas nos produtos furtados»

A empresa Tuxedo GmbH adquiriu ao Hauptzollamt (Serviço Aduaneiro Central, Alemanha) (a seguir «Hauptzollamt») marcas fiscais para cigarros fabricados na Irlanda pela P. J. Carroll & Co (a seguir «Carroll») e destinados ao mercado alemão. A Tuxedo enviou essas marcas à Carroll, que as colocou em maços individuais de cigarros. Os maços foram em seguida expedidos para um parceiro comercial estabelecido nos Países Baixos, no âmbito do regime de suspensão intracomunitário. Todos os cigarros foram furtados no porto de Dublin (Irlanda).

Uma vez que os cigarros saíram do regime de suspensivo na Irlanda, a Carroll pagou o imposto especial de consumo à Administração Aduaneira irlandesa, em conformidade com a regulamentação europeia.

A Tuxedo pediu então ao Hauptzollamt o reembolso das marcas fiscais adquiridas. Este pedido foi indeferido e o indeferimento confirmado pelo Hauptzollamt. Por conseguinte, foi interposto recurso no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio.

Estava em questão saber se a Diretiva 92/12 se opõe à legislação de um Estado-Membro que exclui o reembolso do montante pago pela aquisição de marcas fiscais desse Estado-Membro, quando essas marcas foram colocadas em produtos sujeitos ao imposto especial de consumo antes da sua introdução no consumo no referido Estado-Membro, quando esses produtos foram furtados noutra Estado-Membro, determinando o pagamento do imposto especial de consumo nesse outro Estado-Membro, e quando não é feita prova de que os produtos furtados não foram escoados no Estado-Membro de emissão das referidas marcas.

A título preliminar, o Tribunal de Justiça sublinha que o furto de produtos de tabaco que circulam em regime de suspensão de imposto do imposto especial de consumo, constitui uma saída irregular de um regime de suspensão, na aceção do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 92/12, pelo que o imposto especial de consumo se torna exigível no Estado-Membro onde ocorreu o furto, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, dessa diretiva.

Conclui, em seguida, que a Diretiva 92/12, conforme alterada pelo Regulamento n.º 807/2003¹³, não se opõe à legislação de um Estado-Membro que exclui o reembolso do montante pago pela aquisição de marcas fiscais emitidas por esse Estado-Membro quando essas marcas foram colocadas em produtos sujeitos a imposto especial de consumo antes da sua introdução no consumo no referido Estado-Membro, quando esses produtos foram furtados noutra Estado-Membro, determinando o pagamento do imposto especial de consumo nesse outro Estado-Membro, e quando não é feita prova

¹³ Regulamento (CE) n.º 807/2003 do Conselho, de 14 de abril de 2003, que adapta à Decisão 1999/468/CE as disposições relativas aos comités que assistem a Comissão no exercício das suas competências de execução previstas em atos do Conselho adotados pelo procedimento consultivo (unanimidade) (JO 2003, L 122, p. 36).

de que os produtos furtados não foram escoados no Estado-Membro de emissão das referidas marcas.

Segundo o Tribunal de Justiça, a possibilidade de obter o reembolso do montante das marcas fiscais através da simples alegação do desaparecimento dos produtos nos quais foram colocadas pode favorecer os abusos e as fraudes. Com efeito, na situação visada pela referida legislação, existe um risco não negligenciável de que os produtos furtados sejam escoados no Estado-Membro que emitiu as marcas fiscais. Estando munidos das marcas fiscais desse Estado, esses produtos podem ser introduzidos sem dificuldade no mercado oficial dos produtos de tabaco do referido Estado, privando-o assim de receitas fiscais a que tem direito. Mesmo que de todo não haja fraude por parte do operador económico detentor das mercadorias, o facto de o imposto especial de consumo ter sido pago noutra Estado-Membro não tem incidência neste risco.

Nos termos do artigo 22.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 92/12, quando os produtos introduzidos no consumo num primeiro Estado-Membro e a esse título munidos de uma marca fiscal desse Estado-Membro se destinam a ser consumidos noutra Estado-Membro e para aí são expedidos, é necessário que a destruição das marcas fiscais do primeiro Estado-Membro seja constatada pelas autoridades fiscais desse Estado. Através da referida disposição, o legislador comunitário privilegiou a prevenção dos abusos e das fraudes em detrimento do princípio da tributação num único Estado-Membro. Seria paradoxal que fosse autorizado o reembolso do montante das marcas fiscais colocadas em produtos sujeitos a imposto especial de consumo na situação visada pela legislação em causa, em que não é possível efetuar qualquer fiscalização do destino dos produtos furtados, quando, em circunstâncias nas quais o risco de abuso e de fraude é menor, o artigo 22.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 92/12 subordina o reembolso do imposto especial de consumo à verificação da destruição das marcas que comprovam o seu pagamento.

Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Regime geral dos impostos especiais de consumo — Diretiva 92/12/CEE — Tabacos manufaturados que circulam em regime de suspensão dos impostos especiais de consumo — Responsabilidade do depositário autorizado — Possibilidade de os Estados-Membros declararem o depositário autorizado solidariamente responsável pelo pagamento de quantias correspondentes a sanções pecuniárias aplicadas aos autores de um ato de contrabando — Princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica»

A Karelia, uma sociedade de direito grego ativa no setor do fabrico de produtos do tabaco, devia exportar cigarros, sujeitos a um regime suspensivo, para a Bulgária (antes da sua adesão à União). Ora, os cigarros nunca chegaram ao destino, tendo sido posta em causa a própria existência da sociedade compradora. Uma vez que não foi possível ser feita prova da saída da carga, a garantia constituída pela Karelia para o pagamento do imposto especial de consumo foi executada. Além disso, as autoridades aduaneiras

emitiram um aviso de liquidação relativo a factos de contrabando e, conseqüentemente, fixaram impostos adicionais a pagar e agravaram o imposto especial de consumo.

A Karelia foi declarada civil e solidariamente responsável pelo pagamento desses montantes. Todavia, esta considera que não existe qualquer vínculo jurídico entre ela e o autor dos factos de contrabando. Ora, a legislação grega responsabiliza todas as pessoas relativamente às quais é certo que participaram na infração aduaneira, uma vez que o facto de as pessoas civilmente corresponsáveis não terem conhecimento da intenção das pessoas qualificadas de autores principais de cometerem a infração não exime as primeiras da sua responsabilidade.

A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio tem por objeto o alcance da responsabilidade do depositário tal como prevista pela Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, a saber, se este operador, que pode ser obrigado aos impostos especiais de consumo, pode também ter outras consequências financeiras, nomeadamente as sanções pecuniárias aplicadas aos autores dos atos de contrabando, quando não é proprietário das mercadorias controvertidas e não tem nenhuma relação contratual de tipo mandato com os autores da infração.

O Tribunal de Justiça declara, antes de mais, que resulta da economia da Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, e, designadamente, do seu artigo 13.º, do seu artigo 15.º, n.ºs 3 e 4, e do seu artigo 20.º, n.º 1, que o legislador conferiu um papel central ao depositário autorizado no âmbito do procedimento de circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão.

A Diretiva 92/12 institui, a cargo do depositário autorizado, um regime de responsabilidade por todos os riscos inerentes à circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão, e este depositário é, por conseguinte, declarado devedor do pagamento dos impostos especiais de consumo quando a sua exigibilidade é desencadeada por uma irregularidade ou infração cometida no decurso da circulação dos referidos produtos. Assim, esta responsabilidade é objetiva e baseia-se não na culpa provada ou presumida do depositário, mas na sua participação numa atividade económica.

Todavia, não resulta do artigo 20.º, n.º 3, da Diretiva 92/12, que prevê que os Estados-Membros tomarão as medidas necessárias para fazer face a eventuais infrações ou irregularidades e para impor sanções eficazes, que os Estados-Membros estejam obrigados a prever uma responsabilidade penal suplementar do depositário autorizado por qualquer irregularidade cometida no decurso da circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Com efeito, em primeiro lugar, esta disposição não precisa as sanções adequadas nem as categorias de pessoas que devem ser consideradas responsáveis à luz das mesmas.

Em segundo lugar, o regime de responsabilidade pelo risco previsto na Diretiva 92/12 termina com a tomada a cargo do pagamento dos impostos especiais de consumo.

Assim, esta diretiva não impõe um regime de solidariedade que torne o depositário autorizado responsável pelo pagamento das quantias correspondentes às sanções pecuniárias impostas aos autores de um ato de contrabando.

Em seguida, o Tribunal de Justiça precisa que a Diretiva 92/12, conforme alterada pela Diretiva 92/108, lida à luz dos princípios gerais do direito da União, designadamente dos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional – que permite declarar solidariamente responsável pelo pagamento de quantias correspondentes às sanções pecuniárias aplicadas em caso de infração cometida durante a circulação de produtos em regime de suspensão de impostos especiais de consumo, nomeadamente, os proprietários desses produtos, quando os referidos proprietários tenham com os autores da infração uma relação contratual que faz destes seus mandatários – por força da qual o depositário autorizado é declarado solidariamente responsável pelo pagamento das referidas quantias, sem que possa afastar essa responsabilidade provando que é totalmente alheio à atuação dos autores da infração, mesmo se, segundo o direito nacional, esse depositário não era proprietário dos referidos produtos no momento em que a infração foi cometida nem tinha com os seus autores nenhuma relação contratual que fizesse destes seus mandatários.

Com efeito, quando a responsabilidade agravada do depositário autorizado que não conservou a propriedade dos produtos objeto da infração e não tem com os autores desta última uma relação contratual que faça dos mesmos seus mandatários que faça dos mesmos seus mandatários, não está expressamente prevista na Diretiva 92/12 nem nas disposições do direito nacional, as sanções suscetíveis de serem aplicadas a este depositário autorizado por força de tal legislação não parecem suficientemente certas e previsíveis para os interessados para que se possa considerar que respondem às exigências de segurança jurídica, o que cabe, no entanto, ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Por outro lado, no que diz respeito às medidas que visam prevenir a fraude fiscal, já foi declarado, em matéria de IVA, que a repartição do risco, na sequência de uma fraude cometida por um terceiro, não é compatível com o princípio da proporcionalidade, mesmo quando um regime de tributação faz recair toda a responsabilidade do pagamento do IVA sobre o fornecedor, independentemente do facto de este estar ou não implicado na fraude cometida pelo comprador.

Além disso, as medidas nacionais que dão de facto origem a um sistema de responsabilidade solidária sem culpa ultrapassam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco. Imputar a responsabilidade pelo pagamento do IVA a uma pessoa diferente do devedor, quando essa pessoa é um gerente de um entreposto fiscal autorizado vinculado às obrigações específicas da Diretiva 92/12, sem lhe permitir afastar a responsabilidade provando que é totalmente alheia à atuação do devedor do imposto, deve ser considerado incompatível com o princípio da proporcionalidade. Seria manifestamente desproporcionado imputar a essa pessoa, de maneira incondicional, a

perda de receitas fiscais causada pela atuação de um terceiro sujeito passivo, sobre a qual não tem nenhuma influência.

O respeito destas mesmas exigências se impõe no que se refere a uma medida como a atribuição, ao depositário autorizado, da responsabilidade pelas consequências pecuniárias de atos de contrabando.

III. Impostos indiretos que não sejam impostos especiais de consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

Acórdão de 24 de fevereiro de 2000, Comissão/França (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

«Ação por incumprimento - Diretiva 92/12/CEE - Imposto especial sobre os álcoois fortes»

Na legislação francesa, existia uma contribuição sobre o tabaco e as bebidas alcoólicas, instituída em função dos riscos que o seu abuso representa para a saúde, denominada «contribuição segurança social». Aplicava-se, nomeadamente, às bebidas com teor alcoólico superior a 25 % vol. O montante da contribuição especial era fixado, no que se refere às bebidas alcoólicas, em 1 franco (cerca de 0,15 euros) por decilitro ou fração de decilitro. A Comissão intentou uma ação por incumprimento contra a República Francesa, considerando que a «contribuição segurança social» não era compatível, pelo seu âmbito de aplicação e pela sua base tributável, com a estrutura dos impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, conforme está definida na Diretiva 92/12.

Em seu entender, por um lado, a «contribuição segurança social» incidia sobre bebidas de teor alcoólico superior a 25 % vol. Ora, o artigo 20.º da Diretiva 92/83 dá uma definição de «álcool etílico» que abrange, designadamente, todas as bebidas alcoólicas dos códigos NC 2204 (vinhos), 2205 (vermutes) e 2206 (outras bebidas fermentadas) cujo teor alcoólico adquirido seja superior a 22 % vol. Por outro lado, o artigo 21.º da Diretiva 92/83 considera, como base tributável do imposto especial de consumo que incide sobre o álcool etílico, o número de hectolitros de álcool puro, enquanto a «contribuição segurança social» é determinada por referência ao volume da bebida.

O Tribunal de Justiça considera que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, que tem em vista permitir que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo fixado pela Diretiva 92/83, outros impostos indiretos que prossigam uma finalidade específica, ou seja, um objetivo não orçamental, não exige aos Estados-Membros o respeito de todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou ao IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da

exigibilidade e do controlo do imposto. Basta que os impostos indiretos que têm em vista finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação da União.

Acórdão de 9 de março de 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

«Tributação indireta - Imposto municipal sobre as bebidas - Sexta Diretiva IVA - Diretiva 92/12/CEE»

A Evangelischer Krankenhausverein Wien («EKW») explora a cafetaria de um hospital. Em 6 de dezembro de 1996, a Abgabenbehörde Wien (autoridade de Viena competente para a cobrança dos impostos) exigiu-lhe, nos termos da regulamentação fiscal de Viena, a importância de 309 995 xelins austríacos (ATS) (cerca de 22 500 euros) a título de imposto sobre as bebidas respeitante às vendas realizadas entre janeiro de 1992 e outubro de 1996. A EKW interpôs recurso nos tribunais austríacos contestando essas cobranças.

A Wein & Co. é uma sociedade que negocia em vinhos, estabelecida em Leonding, na Alta Áustria, a quem as autoridades municipais reclamaram, nos termos da regulamentação fiscal da Alta Áustria, a importância de 417 628 ATS (cerca de 30 350 euros) a título de imposto sobre as bebidas, respeitante ao período compreendido entre 1 de dezembro de 1994 e 31 de março de 1995. A Wein & Co. intentou também uma ação nos órgãos jurisdicionais austríacos.

O Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria) interroga o Tribunal de Justiça sobre a compatibilidade dessas disposições municipais relativas aos impostos sobre as bebidas com o direito comunitário, designadamente com a Sexta Diretiva 77/388 e a Diretiva 92/12.

O Tribunal de Justiça responde, por um lado, que o imposto sobre as bebidas não alcoólicas e os gelados é compatível com a Sexta Diretiva 77/388 e com a Diretiva 92/12 e, por outro, que a Diretiva 92/12 se opõe à manutenção do imposto austríaco cobrado sobre as bebidas alcoólicas.

Para chegar a esta conclusão, o Tribunal de Justiça considera, em primeiro lugar, que, embora o artigo 33.º da Sexta Diretiva 77/388 obste à manutenção ou introdução de direitos de registo ou de outros tipos de impostos, direitos e taxas, que apresentem as características essenciais do IVA, não se opõe à manutenção ou criação de um imposto que não revista estas características. Deste modo, a disposição referida não se opõe à manutenção de um imposto previsto pela legislação de um Estado-Membro que incide sobre o fornecimento a título oneroso de gelados, incluindo os frutos transformados que contêm ou os frutos que os acompanham, e de bebidas, incluindo, nos dois casos, o acondicionamento e os acompanhamentos vendidos com os produtos. Com efeito, este imposto que só se aplica a uma categoria limitada de bens, não constitui um imposto

geral pois não tem por objeto apreender o conjunto das operações económicas no Estado-Membro referido.

Em segundo lugar, o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, segundo o qual os produtos mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo podem ser sujeitos a impostos indiretos além dos impostos especiais de consumo, se, por um lado, prosseguirem uma ou várias finalidades específicas na aceção dessa disposição e se, por outro, respeitarem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou do IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto, opõe-se à manutenção de um imposto, previsto pela legislação de um Estado-Membro, que incide sobre o fornecimento a título oneroso de bebidas alcoólicas e que, por um lado, apenas visa um objetivo puramente orçamental e, por outro, não respeita a economia geral nem as regras relativas aos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas, o seu montante é determinado em relação ao valor do produto, e não ao peso do produto, à quantidade de produto ou ao álcool que contém, nem as regras aplicáveis para efeitos de IVA no que respeita às regras de cálculo e de exigibilidade.

No caso em apreço, o Tribunal de Justiça considera que o reforço da autonomia municipal, através do reconhecimento do poder de cobrar receitas fiscais, constitui uma finalidade meramente orçamental. Também não existe, em seu entender, qualquer conexão com as infraestruturas turísticas ou o desenvolvimento do turismo: este imposto, que incide sobre as bebidas independentemente do lugar onde são consumidas, é também cobrado nos locais que não são turísticos. Por último, a venda direta de vinho está, na Áustria, isenta do imposto sobre as bebidas: é, portanto, contestável que o imposto em causa tenha por objetivo dissuadir o consumo de bebidas alcoólicas e prosseguir o objetivo de proteção da saúde pública.

Na falta de finalidade específica do imposto sobre as bebidas alcoólicas em causa, que, além disso, não respeita a economia geral das regras relativas aos impostos especiais sobre o consumo de bebidas alcoólicas, bem como as relativas ao IVA, este é declarado incompatível com o direito da União.

Acórdão de 10 de março de 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

«Imposto indireto – Diretiva 92/12/CEE – Imposto municipal sobre a venda de bebidas alcoólicas para consumo imediato no local»

A empresa Volkswirst Weinschänken GmbH explorava um restaurante no território da cidade de Frankfurt am Main (Alemanha), onde vendia, nomeadamente, bebidas destinadas ao seu consumo imediato no local. Uma vez que o *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (regulamento relativo à cobrança de um imposto sobre as bebidas no território da cidade de Frankfurt am Main) prevê a cobrança pela cidade de um imposto sobre as bebidas, o restaurante

recebeu um aviso de liquidação que a sociedade contestou no Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Tribunal Administrativo de Frankfurt am Main), que o anulou. Desta decisão foi interposto recurso para o Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Administrativo Regional Superior de Hesse, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio.

A questão foi então de qualificar a atividade objeto do aviso de liquidação, ou seja, de fornecimento, a título oneroso, no quadro de uma atividade de restauração, de bebidas alcoólicas para consumo imediato no local, na aceção da Diretiva 92/12. A questão prejudicial consistia precisamente em saber se esta atividade corresponde a «outra imposição indireta sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo», conforme evocada no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 92/12, ou a um imposto sobre prestações de serviços relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, da mesma diretiva.

Se a resposta fosse afirmativa em relação ao segundo caso, perguntava-se se um imposto sobre prestações de serviços relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo deve preencher simultaneamente a condição de não dar origem a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros (artigo 3.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da Diretiva 92/12) e a de prosseguir «finalidades específicas» (artigo 3.º, n.º 2, desta diretiva).

O Tribunal de Justiça indica que um imposto que incide sobre o fornecimento, a título oneroso, no quadro de uma atividade de restauração, de bebidas alcoólicas para consumo imediato no local deve ser considerado um imposto sobre prestações de serviços relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que não tenham o caráter de imposto sobre o volume de negócios, na aceção do artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Diretiva 92/12.

Com efeito, para determinar se um imposto se aplica aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, ou antes aos serviços prestados em conexão com esses produtos, na aceção do referido artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, importa ter em conta o elemento preponderante da transação que ele tributa. Ora, o fornecimento de bebidas alcoólicas no quadro de uma atividade de restauração caracteriza-se por um conjunto de elementos e atos em que o fornecimento do próprio bem é apenas uma componente, predominando os serviços.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça precisa que um imposto sobre prestações de serviços relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo mencionado no artigo 3.º, n.º 3, segundo parágrafo, desta diretiva, deve preencher a única condição prevista no primeiro parágrafo do referido número, a saber, que as «imposições não deem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros». A referida diretiva não exige, portanto, que os impostos em questão respeitem a condição enunciada no segundo parágrafo do mesmo artigo, ou seja, que prossigam uma finalidade específica.

Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

«Impostos indiretos — Impostos especiais de consumo — Diretiva 92/12/CEE — Artigo 3.º, n.º 2 — Óleos minerais — Imposto sobre as vendas a retalho — Conceito de ‘finalidade específica’ — Transferência de competências para as Comunidades Autónomas — Financiamento — Afetação predeterminada — Despesas de saúde e ambientais»

A Espanha instituiu um imposto sobre a venda a retalho de determinados hidrocarbonetos (a seguir «IVMDH»). Este imposto destinava-se a financiar as novas competências transferidas para as Comunidades Autónomas espanholas em matéria de saúde, bem como, sendo caso disso, as despesas ambientais. O IVMDH permaneceu em vigor em Espanha entre 1 de janeiro de 2002 e 1 de janeiro de 2013, data em que foi integrado no imposto especial de consumo harmonizado sobre os hidrocarbonetos. Enquanto consumidor final, a Transportes Jordi Besora SL, uma sociedade de transporte de mercadorias estabelecida no território da Comunidade Autónoma da Catalunha, pagou, pelos exercícios fiscais de 2005 a 2008, um montante de 45 632,38 euros a título do IVMDH. Considerando este imposto incompatível com a Diretiva 92/12, esta sociedade reclamou o reembolso do montante assim pago.

Neste contexto, o Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Tribunal Superior de Justiça da Catalunha, Espanha) questionou o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se um imposto indireto específico sobre as vendas a retalho de determinados hidrocarbonetos que é cobrado sobre o consumo desses produtos, respeita o artigo 3.º, n.º 2, da diretiva 92/12.

O Tribunal de Justiça declarou que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que institui um imposto sobre a venda a retalho de hidrocarbonetos, porque não se pode considerar que um imposto dessa natureza prossegue uma finalidade específica na aceção dessa disposição, dado que esse imposto, destinado a financiar o exercício pelas entidades territoriais em causa das suas competências em matéria de saúde e de ambiente, não visa, por si mesmo, assegurar a proteção da saúde e do ambiente.

Com efeito, uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 não é uma finalidade meramente orçamental. Além disso, já foi declarado que o reforço da autonomia de uma entidade territorial através do reconhecimento do poder de cobrar receitas fiscais constitui um objetivo meramente orçamental, que não pode, por si só, constituir uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12.

No entanto, na medida em que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de este imposto ter um objetivo orçamental não é suficiente, enquanto tal, sob pena de esvaziar o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 de qualquer substância, para excluir que se possa considerar que esse imposto tem também uma finalidade específica na aceção da referida disposição. A este respeito, a

afetação predeterminada do produto deste imposto ao financiamento por autoridades regionais, como as Comunidades Autónomas, de competências que lhes foram transferidas pelo Estado em matéria de saúde e de ambiente pode constituir um elemento a ter em conta para identificar a existência de uma finalidade específica. Contudo, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir uma condição suficiente a este respeito, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas.

Para se considerar que prossegue uma finalidade específica na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, um imposto deve ter, por si mesmo, o objetivo de assegurar a proteção da saúde e do ambiente. Seria esse o caso, em particular, se o produto desse imposto devesse ser obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos sociais e ambientais especificamente relacionados com o consumo dos hidrocarbonetos sujeitos ao referido imposto, de tal forma que existisse uma ligação direta entre a utilização das receitas e a finalidade do imposto em causa.

Acórdão de 25 de julho de 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Diretiva 92/12/CEE — Artigo 3.º, n.º 2 — Diretiva 2003/96/CE — Artigos 3.º e 18.º — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Impostos especiais de consumo — Existência de outro imposto indireto — Requisitos — Legislação nacional que prevê uma contribuição para o serviço público de eletricidade — Conceito de “finalidades específicas” — Respeito das taxas mínimas de tributação»

Entre 2005 e 2009, a sociedade Messer France, anteriormente Praxair, pagou a contribuição para o serviço público de eletricidade (a seguir «CSPE»).

Aplicada em França entre 2003 e 2010, a CSPE era uma contribuição paga pelos consumidores finais na sua fatura e cobrada pelos fornecedores de energia elétrica, cujo montante visava compensar os custos adicionais que estes estavam legalmente obrigados a suportar, e cujas finalidades eram heterogéneas: iam desde o incentivo à produção de eletricidade gerada a partir de fontes renováveis ou a compensação dos custos superiores da produção de eletricidade em territórios não metropolitanos, até objetivos sociais, como a tarifação especial desta energia, enquanto produto de primeira necessidade, e o apoio a pessoas em situação de precariedade.

Considerando este imposto contrário ao artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, na medida em que não prosseguia uma finalidade específica, na aceção desta disposição, a sociedade apresentou um pedido de restituição da CSPE ao ministério competente, que o indeferiu tacitamente. O tribunal administratif e a cour administrative de Paris (Tribunal Administrativo e Tribunal Administrativo de Recurso de Paris, França) negaram também provimento aos seus recursos.

Por conseguinte, a sociedade interpôs recurso de cassação no Conseil d'État, invocando vários fundamentos relativos à conformidade da CSPE com o direito da União, em especial com a Diretiva 92/12. O Conseil d'État submeteu ao Tribunal de Justiça várias questões sobre a interpretação do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, e dos artigos 3.º e 18.º da Diretiva 2003/96. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber, num primeiro momento, se o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que a manutenção de outro imposto indireto pressupõe a instauração de um imposto especial de consumo harmonizado e, num segundo momento, se um imposto, como o que está em causa no processo principal, pode ser considerado um imposto especial de consumo deste tipo, ou se a sua compatibilidade com as Diretivas 92/12 e 2003/96 deve, caso seja necessário, ser apreciada à luz dos critérios previstos no artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 para a existência de outros impostos indiretos com finalidades específicas. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, além disso, se esse imposto pode ser qualificado de «outra imposição indireta» na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, e interroga-se, por último, sobre as modalidades de reembolso desse imposto no caso de apenas certas finalidades prosseguidas pelo imposto em causa poderem ser qualificadas de específicas, na aceção dessa mesma disposição.

Antes de mais, o Tribunal de Justiça responde que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que a instauração de outro imposto indireto que incida sobre a eletricidade não está condicionada à aplicação de um imposto especial de consumo harmonizado e que, uma vez que um imposto como o que está em causa no processo principal não constitui um imposto especial de consumo deste tipo, a sua conformidade com as Diretivas 92/12 e 2003/96 deve ser apreciada à luz dos requisitos estabelecidos no artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 para a existência de outras imposições indiretas com finalidades específicas.

Além disso, o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12 deve ser interpretado no sentido de que um imposto como o que está em causa no processo principal pode ser qualificado de «outra imposição indireta», tendo em conta a sua finalidade ambiental, que visa o financiamento dos custos adicionais ligados à obrigação de compra de energia verde, excetuadas as suas finalidades de coesão territorial e social, como a perequação tarifária geográfica e a redução do preço da eletricidade para as famílias em situação de precariedade, e as suas finalidades puramente administrativas, nomeadamente, o financiamento dos custos inerentes ao funcionamento administrativo de autoridades ou de instituições públicas como o Mediador Nacional da Energia e a Caixa de Depósitos e Consignações, sem prejuízo da verificação, pelo órgão jurisdicional de reenvio, do respeito das regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo.

Para chegar a esta conclusão, o Tribunal de Justiça recorda que o artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, permite que os Estados-Membros imponham ou mantenham um imposto indireto além do imposto especial de consumo instituído por essa diretiva, se,

por um lado, esse imposto prosseguir uma finalidade específica e se, por outro, respeitar as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

Observar também que esta disposição não exige aos Estados-Membros o respeito de todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou ao IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto. Com efeito, basta que as imposições indiretas com finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação da União.

Além disso, no que respeita ao primeiro destes requisitos, o Tribunal de Justiça recorda, à luz da sua jurisprudência, que uma finalidade específica, na aceção do artigo 3.º, n.º 2, da Diretiva 92/12, não é uma finalidade puramente orçamental.

Por último, o Tribunal de Justiça afirma que o direito da União é interpretado no sentido de que os contribuintes em causa podem requerer o reembolso parcial de um imposto como o que está em causa no processo principal, na proporção da parte das receitas deste imposto afeta a finalidades não específicas, desde que este imposto não tenha sido repercutido por estes contribuintes nos seus próprios clientes, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
DA UNIÃO EUROPEIA

Direção da Investigação e Documentação

Maio de 2024