

**Processo C-571/21**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

16 de setembro de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

6 de setembro de 2021

**Demandante:**

RWE Power Aktiengesellschaft

**Demandado:**

Hauptzollamt Duisburg (Serviço Aduaneiro Central de Duisburgo)

---

[*Omissis*]

**Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia)**

DESPACHO

No litígio entre

RWE Power Aktiengesellschaft [*omissis*]

[*omissis*] Essen,

- demandante -

[*omissis*]

e

Hauptzollamt Duisburg [*omissis*]

- demandado -

relativo ao

imposto sobre a eletricidade

a 4.<sup>a</sup> Secção [omissis]

decidiu em 6 de setembro de 2021:

A instância é suspensa e as seguintes questões são submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos do artigo 267.º TFUE, para decisão a título prejudicial:

1. Pode o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (a seguir «Diretiva 2003/96»), na medida em que estabelece que a eletricidade utilizada para produzir eletricidade está isenta de imposto, sem prejuízo do disposto no artigo 21.º, n.º 3, segundo período, da Diretiva 2003/96, ser interpretado no sentido de que esta isenção também se aplica às operações de extração de produtos energéticos numa mina a céu aberto e de transformação dos referidos produtos em centrais elétricas, a fim de os tornar mais aptos à utilização nessas centrais, mediante, por exemplo, a separação, a remoção de impurezas e a redução ao tamanho necessário para o funcionamento da caldeira?

2. Pode o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Diretiva 2003/96, na medida em que estabelece que a eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade está isenta de imposto, sem prejuízo do artigo 21.º, n.º 3, terceiro período, da Diretiva 2003/96, ser interpretado no sentido de que também está isenta de imposto a utilização de eletricidade para o funcionamento dos reservatórios e meios de transporte necessários para o funcionamento contínuo das centrais?

[Omissis]

#### **Fundamentos:**

1. A demandante mantém, designadamente, na reserva de lignite do Reno, três minas a céu aberto territorialmente distintas, a partir das quais obtinha lignite principalmente para a produção de eletricidade nas suas centrais elétricas e, em cerca de 10%, para a produção de pó e briquetes de lignite nas suas três fábricas. Em 2004, a demandante obteve um total de 2.847.925,939 MWh de energia elétrica (eletricidade) nas minas a céu aberto, os quais foram utilizados para os seguintes fins:
  1. em bombas de água para baixar o nível das águas subterrâneas,
  2. em máquinas de grandes dimensões, como escavadoras, que extraíam lignite e entulho e máquinas que reenchiam uma parte diferente da mina a céu aberto com esse entulho,
  3. na iluminação da mina a céu aberto, bem como

4. no transporte de lignite em comboios de mercadorias movidos a eletricidade em vias próprias e em tapetes rolantes que tanto transportavam lignite como entulho.
2. O funcionamento das centrais elétricas da demandante foi projetado para a produção ininterrupta de eletricidade, tendo em vista o abastecimento de cinco centrais elétricas em regime de carga de base. Por outro lado, a produção de eletricidade nas fábricas operadas pela demandante destinava-se essencialmente à sua produção, mas também estava projetada para o funcionamento contínuo. Para garantir a produção ininterrupta de eletricidade, a demandante mantinha reservatórios de lignite de três tamanhos e funções diferentes a partir dos quais o carvão era enviado gradualmente para as caldeiras das centrais elétricas. A lignite começava por ser armazenada na respetiva mina a céu aberto num reservatório com uma capacidade de armazenagem que assegurava de um a seis dias de funcionamento, a partir de onde era levada aos reservatórios das centrais elétricas por um tapete rolante ou por um comboio da própria empresa composto por locomotivas elétricas, em vias de bitola larga e adequadas para comboios particularmente pesados. Estes tinham uma capacidade de armazenagem para assegurar um funcionamento de um a dois dias e serviam para produzir eletricidade na respetiva central elétrica, em todos os seus blocos (caldeiras) durante o fim de semana. A partir dos mesmos, as escavadoras elétricas de transporte de carvão levavam o carvão para um tapete rolante do reservatório. Depois de o metal ser separado do produto transportado e de este em seguida passar por uma correia de pesagem, a lignite era levada para instalações de trituração de carvão. Em seguida, eram retiradas partículas de madeira da lignite triturada e o carvão era conduzido por outros tapetes rolantes para ser armazenado nos reservatórios.
3. As caldeiras operadas pela demandante em 2004 nas centrais elétricas necessitavam de lignite com diferentes preparações:
4. Numa fábrica ainda havia, em 2004, três caldeiras com leito em grelha, nas quais a lignite era depositada em fragmentos sobre a grelha, onde também era incinerada. Não era necessário desidratar o carvão mediante injeção de calor.
5. Havia caldeiras com leito fluidizado numa central elétrica e em duas outras fábricas. Nestas caldeiras era criado um leito fluidizado que consistia em carvão em brasa e ar. O calor criado pelo mesmo conduzia as cinzas e as primeiras partículas de carvão para cima, as quais eram eliminadas através de ciclones. O material de combustão que estas caldeiras utilizavam era lignite em fragmentos com um diâmetro máximo de 40 mm que eram levados do reservatório para a caldeira, juntamente com o gás de combustão quente reconduzido. A adição de gás de combustão na alimentação com o carvão faz com que a água da lignite passe para o gás de combustão e também para a caldeira.
6. A demandante também utilizava caldeiras de moagem que funcionavam com pó de lignite. Para cada caldeira havia um reservatório com uma capacidade de

armazenagem para um funcionamento de seis a oito horas. A lignite era levada aos moinhos pulverizadores, juntamente com o gás de combustão reconduzido, os quais consistiam, no essencial, numa ventoinha com uma função trituradora. Os moinhos pulverizadores produziam partículas de carvão tão pequenas e a uma pressão tal que permitia que a caldeira fosse alimentada com as partículas de carvão em determinados pontos, as quais se incendiavam entre os pontos de alimentação. Aqui, a adição do gás de combustão quente quando a lignite era levada ao moinho pulverizador também fazia com que a lignite libertasse água para o gás de combustão com ela transportado, o que, ao mesmo tempo, garantia a inertização durante a alimentação e até à entrada na caldeira.

7. O calor da caldeira produzia vapor que era conduzido às turbinas de vapor para produzir eletricidade.
8. Em 16 de dezembro de 2004, por ordem do demandado, foi aberta uma auditoria externa à demandante, designadamente, ao imposto sobre a eletricidade relativo aos anos de 2003 e 2004, cuja conclusão foi resumida no relatório da auditoria de 20 de maio de 2009. Durante a auditoria externa ao imposto sobre a eletricidade, a demandante entendeu que o consumo de eletricidade para efeitos de produção de eletricidade a partir de lignite, cerca de 90% da eletricidade utilizada estava isento de imposto, uma vez que se destinava à produção de eletricidade nos termos do § 9, n.º 1, ponto 2, da Stromsteuergesetz (Lei do imposto sobre a eletricidade, a seguir «StromStG»). Por conseguinte, apresentou a sua declaração de imposto no valor de 31.526.540,15 euros (90% de 35.029.489,05 euros ou 2.847.925,939 MWh) sob reserva. A própria lignite deve ser considerada como um combustível, pelo que o consumo de eletricidade para a obtenção e o transporte na mina a céu aberto devia estar isento de imposto nos termos do § 9, n.º 1, ponto 2, da StromStG. O processamento da lignite através da trituração até ao pó de lignite nos moinhos de carvão das centrais elétricas é uma otimização inócua.
9. Os auditores, por seu turno, consideraram que o processamento da lignite correspondia à produção de um combustível, pelo que concluíram que o imposto tinha sido devidamente cobrado. Além disso, afirmaram que todos os consumos de eletricidade para a exploração e o transporte de lignite estavam sujeitos a imposto, com a consequência adicional de que os respetivos consumos dentro do perímetro das centrais elétricas, devidos à utilização de escavadoras de carvão, tapetes rolantes para o carvão e moinhos de carvão, também estavam sujeitos a imposto.
10. Pelo aviso de liquidação do imposto de 8 de outubro de 2009, o demandado aderiu às conclusões da auditoria externa, ordenou reembolsos relativos a factos que não relevam para efeitos do presente processo e exigiu à demandante o pagamento do imposto que, em seu entender, se venceu devido a outras considerações.
11. Na Decisão sobre a reclamação de 26 de outubro de 2018, o demandado indeferiu, por falta de fundamentação, a reclamação apresentada pela demandante contra

esse aviso de liquidação, designadamente, no que diz respeito à utilização da eletricidade nas instalações destinadas ao processamento da lignite obtida na mina a céu aberto, para o funcionamento das instalações de processamento da lignite nas fábricas e para o funcionamento das instalações da mina a céu aberto destinadas à obtenção de lignite, ao transporte do entulho e ao transporte do carvão para os reservatórios de carvão das centrais elétricas e das fábricas para o seu processamento subsequente.

12. A título de fundamentação da sua ação, a demandante alega que, segundo a intenção do legislador da diretiva, toda a eletricidade necessária para a fase inicial do processo de produção de eletricidade deve ser abrangida pela isenção de imposto. Em princípio, segundo a interpretação conforme com a diretiva do § 12, n.º 1, ponto 1, do Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Regulamento de execução da lei do imposto sobre a eletricidade, a seguir «StromStV»), todas as instalações secundárias e de apoio, sem as quais a instalação de produção de eletricidade não poderia operar, devem ser incluídas no benefício. Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), nestas também se incluem as instalações sem as quais a instalação de produção de eletricidade não pode sequer operar nos termos das disposições ou obrigações de índole industrial, do ambiente, da água ou do trabalho.

Todos os consumos controvertidos preenchem estes requisitos, uma vez que o funcionamento de uma central elétrica de lignite é um processo único, desde a obtenção do carvão até à eliminação dos resíduos que são inevitavelmente produzidos. A mina a céu aberto e a central elétrica de lignite formavam uma unidade económica permanente e técnica, de produção de eletricidade, que não pode ser artificialmente repartida em explorações individuais independentes. Pelo contrário, os consumos de eletricidade na mina a céu aberto são imprescindíveis para garantir a produção ininterrupta de eletricidade. A produção de eletricidade a partir de lignite só é economicamente viável se houver proximidade geográfica entre a mina de lignite a céu aberto e a central elétrica.

13. A demandante solicita, designadamente, em substância,
- a anulação do aviso de liquidação de 8 de junho de 2009 sob a forma da decisão sobre a oposição de 26 de outubro de 2018, na medida em que ela própria consumiu eletricidade nos seguintes domínios:
1. 90% da eletricidade para as bombas de água para baixar o nível da água subterrânea, para o funcionamento das máquinas de grandes dimensões, como escavadoras e máquinas de enchimento, para a iluminação da mina a céu aberto e para o transporte da lignite para as centrais elétricas e
  2. eletricidade para o transporte da lignite para as centrais elétricas, o seu processamento com recurso a escavadoras, tapetes rolantes e moinhos de carvão.

O demandado solicita,

que seja negado provimento à ação.

14. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (a seguir «Diretiva 2003/96»), a eletricidade referida no § 9, n.º 1, ponto 2, da StromStG está isenta de imposto sobre a eletricidade se for utilizada para produzir eletricidade. Nos termos do § 12, n.º 1, ponto 1, do StromStV, esta é a eletricidade que é consumida nas instalações secundárias e de apoio de uma unidade de produção de eletricidade, para a produção de eletricidade em sentido técnico. Estas instalações devem estar diretamente relacionadas com a produção de eletricidade ou ser necessárias para a produção de eletricidade, como por exemplo, o abastecimento de combustível. Tal só se aplica ao transporte do combustível do moinho de carvão para a incineradora da caldeira. Não está sujeita a isenção a eletricidade utilizada de forma meramente indireta em determinadas instalações onde a lignite continua a ser processada, em particular, mediante trituração, moagem e desidratação.

No entanto, com o consumo de eletricidade na mina a céu aberto para a extração e o transporte de carvão e para o tratamento do entulho obtém-se lignite, a qual é disponibilizada às centrais elétricas através dos meios de transporte, mas tecnicamente não é produzida eletricidade.

A lignite só está isenta de imposto se for utilizada para a produção de eletricidade. Se o carvão estiver isento do imposto sobre a energia, não pode estar isento de imposto sobre a eletricidade nos termos do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96.

## II.

15. Para definir a eletricidade que é utilizada para a produção de energia foram adotadas as seguintes disposições legislativas nacionais:
16. § 9, n.º 1, da Stromsteuergesetz (StromStG):

É isenta do imposto: [...]

2. a eletricidade que é consumida para a produção de energia; [...]

17. § 11, da StromStG:

O Bundesministerium der Finanzen (Ministério Federal das Finanças) poderá, a fim de implementar a lei através de regulamento [...]

8. adotar disposições relativas ao § 9 destinadas a garantir a uniformidade da tributação, a simplificação do processo e a evitar encargos económicos desproporcionais e, para esse efeito, em especial,

a) definir mais detalhadamente os requisitos do consumo de eletricidade com benefícios fiscais, incluindo os conceitos [...]

18. § 12, n.º 1, do Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Stromsteuer-Durchführungsverordnung, StromStV):

Entende-se que é consumida eletricidade na aceção do § 9, n.º 1, ponto 2, da lei, quando a eletricidade é utilizada para a produção de energia no sentido técnico que

1. seja consumida nas instalações secundárias e de apoio de uma unidade de produção de eletricidade, em especial, para a preparação da água, para o armazenamento da água dos geradores de vapor, para a entrada de ar, o abastecimento de combustíveis ou a eliminação de gases de combustão.

19. Nos termos do direito da União, está em causa a interpretação dos artigos 1.º, 2.º, n.º 1, alínea b), 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96.

### III.

Quanto às questões prejudiciais:

#### Quanto à primeira questão prejudicial

20. No litígio está em causa o alcance da isenção fiscal obrigatória de energia elétrica nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Diretiva 2003/96. A Alemanha não fez uso da possibilidade de tributação à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segundo período, da Diretiva 2003/96.
21. Apesar de a versão alemã desta norma, com a expressão «bei der Stromerzeugung [...] verwendeter elektrischer Strom» («eletricidade utilizada para a produção de eletricidade») não permitir perceber claramente que a eletricidade isenta de imposto deve ser utilizada com o objetivo de produção de eletricidade que, de outro modo, seria sujeita a tributação, tal pode retirar-se de outras versões linguísticas. Neste sentido, importa fazer referência às versões inglesa, francesa e neerlandesa. O § 9, n.º 1, ponto 2, da StromStG também se baseia na mesma interpretação do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Diretiva 2003/96.
22. Este nexo de causalidade existe em relação a toda a eletricidade que a demandante utilizou, desde a obtenção da lignite, passando pelo seu processamento, até à sua utilização nas centrais elétricas e à subsequente eliminação das cinzas, incluindo o transporte.
23. Quando a demandante afeta estas atividades de produção de briquetes e de produção de pó de lignite destinado às fábricas dos consumidores industriais não reclama uma isenção de imposto.

24. Contudo, um nexo de causalidade tão afastado pode ser contrário à finalidade do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeiro período, da Diretiva 2003/96. Com efeito, esta disposição visa evitar a dupla tributação (v. mais recentemente Acórdão do Tribunal de Justiça, de 27 de junho de 2018, C-90/17, n.º 35). Além disso, tratando-se de uma exceção a uma obrigação fiscal que, em princípio, é aplicável, esta disposição não pode ser interpretada de forma extensiva, sob pena de privar a tributação harmonizada instituída por esta diretiva de qualquer efeito útil (v. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 7 de março de 2018, C-31/17, n.º 25).
25. Assim, a energia elétrica utilizada para a produção dos produtos energéticos em si mesmos pode ser excluída da isenção de imposto, uma vez que esta eletricidade é utilizada para a sua produção e só indiretamente para a produção de eletricidade. Neste sentido, uma vez que a lignite já é um produto energético enquanto lignite em bruto (artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96, Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada da União Europeia relativas à Posição 2702, n.º 01.0), a energia elétrica utilizada pela demandante para obter lignite em bruto não deveria ser tida em consideração. No entanto, a produção da lignite em bruto enquanto produto energético deverá estar terminada com a armazenagem da lignite em bruto no reservatório da mina a céu aberto.
26. Além disso, a lignite em bruto continuou a ser processada pela separação, a remoção de impurezas, em especial de partículas de metais e de madeira e pela trituração adicional, em parte, até à obtenção de partículas do tamanho de um grão de poeira, para poder ser incinerada nas caldeiras destinadas ao respetivo processamento.
- O demandado define este processamento como produção de lignite enquanto produto energético na aceção do artigo 21.º, n.º 3, segundo período, da Diretiva 2003/96, que exclui imperativamente a isenção de imposto sobre a eletricidade utilizada para esse efeito, uma vez que a Alemanha não fez uso da prerrogativa nos termos do artigo 21.º, n.º 3, segundo período, da Diretiva 2003/96.
28. Mesmo que se entenda que a utilização de eletricidade para a preparação da lignite na central elétrica preenche os requisitos do artigo 21.º, n.º 3, segundo período, da Diretiva 2003/96, a apreciação do demandado suscita dúvidas. O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 isenta do imposto, de forma abrangente, tanto os produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade como também a eletricidade utilizada para a produção de eletricidade. A tributação só ocorre a jusante, quando a eletricidade produzida é consumida. Deste modo, pretende-se evitar a dupla tributação.
29. Contudo, existe dupla tributação quando os processos na central elétrica, destinados à produção de eletricidade, também estão sujeitos ao imposto sobre a eletricidade, um imposto na aceção da Diretiva 2003/96. Estes processos – exceto no caso das instalações com as antigas grelhas – são habituais quando se empregam combustíveis sólidos em centrais elétricas, para produzir eletricidade, e não se limitam apenas às centrais elétricas de lignite operadas pela demandante. A

superfície dos combustíveis deve ser consideravelmente aumentada para uma incineração rápida e limpa, mediante técnicas de diminuição de tamanho por separação ou trituração. É precisamente esta preparação do combustível que não é necessária para a grelha antiga, que garante um consumo de energia substancialmente mais eficiente e limpo. Neste caso, importa ter em conta que a demandante, segundo as disposições e as obrigações de índole industrial e do ambiente, nas suas centrais elétricas, onde utiliza caldeiras com leito fluidizado e caldeiras de moagem, não tem outra alternativa que não utilizar a lignite preparada com um determinado valor energético que deve ser criado, eventualmente, mediante uma mistura.

30. Além disso, o próprio artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, que prevê a isenção fiscal para duas utilizações de eletricidade e para a manutenção da capacidade de produzir eletricidade, aponta para que este benefício não se limite ao processo de transformação em energia, mas também abrange as atividades a jusante e a montante.
31. Por último, o demandado presume que o artigo 21.º, n.º 3, segundo período, da Diretiva 2003/96 limita o âmbito da isenção fiscal nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, apesar de apenas o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 conter uma isenção fiscal obrigatória.
32. As disposições legislativas alemãs, em especial, o § 12, n.º 1, do StromStV, não preveem nenhum critério adequado, para além da presunção de que não é apenas o processo restrito de transformação de energia que deve estar isento de imposto. Para além da produção de eletricidade, o § 12, n.º 1, do StromStV refere, no que diz respeito ao processo de transformação de energia, a título de exemplo, as instalações secundárias e de apoio que, no entanto, pressupõem que a energia elétrica é utilizada para a produção de eletricidade no sentido técnico. Acresce que, quando se recorre a esta disposição para a interpretação do 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, se deve ter em conta que tanto o § 9, n.º 1, ponto 2, da StromStG como também o § 12, n.º 1, ponto 1, do StromStV, em conjugação com as disposições pertinentes para o caso em apreço, foram adotados antes da entrada em vigor da Diretiva 2003/96 em 31 de outubro de 2003. O § 9, n.º 1, ponto 2, da StromStG foi introduzido pela Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform (Lei relativa à prossecução das reformas fiscais em matéria de ambiente) de 16 de dezembro de 1999 (Bundesgesetzblatt I, página 2432, de 22 de dezembro de 1999) e o § 12, n.º 1, do StromStV pelo Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes (Regulamento de execução da lei do imposto sobre a eletricidade) de 31 de maio de 2000 (Bundesgesetzblatt I, página 794, de 15 de junho de 2000).

### **Quanto à segunda questão prejudicial**

33. Em 2004, a demandante produziu, com as centrais elétricas correspondentes às suas minas a céu aberto, quase 10% da eletricidade consumida na Alemanha e

consumiu, para esse efeito, cerca de 5% da eletricidade por ela produzida nas suas centrais elétricas.

Para este efeito, operou as minas a céu aberto e as centrais elétricas para que a produção de eletricidade, em princípio, ininterrupta, pudesse ser garantida através de sistemas redundantes e devidamente dimensionados de transporte, armazenagem e processamento. Neste sentido, no caso da demandante, o sistema das minas a céu aberto com as correspondentes centrais elétricas de lignite, também se destinam a manter a capacidade de produzir energia elétrica.

34. Mesmo desconsiderando a obtenção de lignite e os consumos de eletricidade que justificam a isenção de imposto, à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, sobre a eletricidade consumida para a produção de eletricidade, coloca-se a questão de saber se os consumos de eletricidade da demandante para garantir o seu funcionamento contínuo, como as instalações para o transporte, as cargas e descargas de lignite durante o transporte do reservatório da mina a céu aberto até às centrais elétricas, devem estar isentos de imposto.
35. Também há dúvidas se o artigo 21.º, n.º 3, terceiro período, da Diretiva 2003/96 exclui a isenção do consumo de eletricidade para o transporte. A disposição segundo a qual o consumo para fins não relacionados com a produção de produtos energéticos, designadamente, em especial, destinados à propulsão de veículos, é considerado como um facto gerador do imposto, aplica-se a qualquer transporte de produtos energéticos incluindo, assim, o transporte da lignite entre as instalações onde a mesma é armazenada e processada, ou diz apenas respeito a outras utilizações de eletricidade?
36. No presente litígio, a lignite é transportada ao longo de grandes trajetos, a fim de ser processada para ser utilizada nas caldeiras das centrais elétricas, uma vez que as respetivas instalações da demandante não se situam obrigatoriamente num único local, mas bastante longe devido à dimensão das instalações e às constantes alterações das extrações. Nessa medida, o transporte, independentemente de ser realizado num comboio da própria empresa ou em tapetes rolantes, também se destina à produção de lignite. Neste sentido, o artigo 21.º, n.º 3, terceiro período, da Diretiva 2003/96 só abrangeria os transportes não destinados a produtos energéticos, mas a outros fins, como de funcionários para os locais de trabalho nas instalações da demandante.