

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de Novembro de 2007\*

No processo C-330/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hovrätten för Övre Norrland (Suécia), por decisão de 22 de Agosto de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Setembro de 2005, no processo penal contra

**Fredrik Granberg,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Tizzano (relator), R. Schintgen, M. Ilesič e E. Levits, juízes,

advogada-geral: V. Trstenjak,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Novembro de 2006,

\* Língua do processo: sueco.

vistas as observações apresentadas:

- em representação de F. Granberg, por L. Lindström, advokat,
  
- em representação do Governo sueco, por K. Norman e A. Kruse, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo helénico, por S. Spyropoulos, N. Dafniou, Z. Chatzipavlou e S. Trekli, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. Albenzio, avvocato dello Stato,
  
- em representação do Governo polaco, por J. Pietras, na qualidade de agente,
  
- em representação do Conselho da União Europeia, por E. Karlsson e M.-M. Josephides, na qualidade de agentes,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por W. Mölls e L. Ström van Lier, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 27 de Fevereiro de 2007,

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 7.º, n.º 4, e 9.º, n.º 3, da Directiva 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 L 76, p. 1), na redacção dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 390, p. 124, a seguir «directiva»), bem como a validade dessa segunda disposição.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito do processo penal instaurado contra F. Granberg por introdução ilegal na Suécia de gasóleo doméstico, ou seja, um óleo mineral, na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva.

### I — Quadro jurídico

#### *Direito comunitário*

- 3 O quinto a sétimo, décimo segundo e décimo terceiro considerando da directiva enunciam o seguinte:

«Considerando que qualquer entrega, detenção com vista à entrega ou afectação às necessidades de um operador que exerça de forma independente uma actividade económica ou às necessidades de um organismo de direito público que tenha lugar num Estado-Membro que não seja o da introdução no consumo, dará lugar a exigibilidade do imposto especial de consumo nesse Estado-Membro;

Considerando que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo adquiridos por particulares para fins pessoais e transportados pelos próprios deverão ser tributados no Estado-Membro onde esses produtos foram adquiridos;

Considerando que para comprovar que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não são detidos para fins pessoais, mas sim para fins comerciais, os Estados-Membros podem estabelecer alguns critérios;

[...]

Considerando que, a fim de garantir que o imposto seja cobrado às taxas fixadas pelos Estados-Membros, há que instituir um processo para a circulação desses produtos em regime de suspensão;

Considerando que, a este título, convém antes de mais que cada remessa possa ser facilmente identificada; que a sua situação deve poder ser imediatamente conhecida no que respeita à dívida fiscal; que é, pois, necessário prever para o efeito um documento de acompanhamento, o qual poderá ser de carácter administrativo ou comercial; que o documento comercial deverá incluir os elementos indispensáveis constantes do documento administrativo».

- 4 Nos termos do seu artigo 3.º, n.º 1, a directiva é aplicável, a nível comunitário, aos óleos minerais, ao álcool e às bebidas alcoólicas, bem como aos tabacos manufacturados.

5 O artigo 6.º, n.º 1, da directiva prevê:

«O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo [...]

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

- a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;
- b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;
- c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.»

6 O artigo 7.º da directiva dispõe:

«1. No caso de os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro serem detidos para fins comerciais noutra Estado-Membro, o imposto será cobrado no Estado-Membro em que os produtos são detidos.

[...]

4. Os produtos referidos no n.º 1 circularão entre os territórios dos diferentes Estados-Membros a coberto de um documento de acompanhamento que mencione os principais elementos do documento referido no n.º 1 do artigo 18.º A forma e o conteúdo desse documento serão definidos segundo o processo previsto no artigo 24.º da presente directiva.

[...]»

7 Nos termos do artigo 8.º da directiva:

«No que se refere aos produtos adquiridos por particulares, para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios, o princípio que rege o mercado interno prevê que os impostos especiais de consumo sejam cobrados no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos.»

8 O artigo 9.º, n.º 3, da directiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem igualmente prever que o imposto especial de consumo se torne exigível no Estado-Membro de consumo no momento da aquisição de óleos minerais que já tenham sido introduzidos no consumo num outro Estado-Membro, se os produtos forem transportados por formas de transporte atípicas efectuadas por particulares ou por sua conta. É de considerar como forma de transporte atípica o transporte de combustível que não se encontre no

reservatório de um veículo ou num recipiente de reserva apropriado, bem como o transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efectuado em camiões-cisterna utilizados por operadores profissionais.»

9 O artigo 18.º da directiva prevê:

«1. Não obstante a eventual utilização de processos informatizados, todos os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão entre os Estados-Membros, incluindo os que circularem por via marítima ou aérea directamente de um porto ou aeroporto comunitário para outro, devem ser acompanhados de um documento emitido pelo expedidor. Este documento pode ser um documento administrativo ou um documento comercial. A forma e o conteúdo deste documento, bem como o processo a seguir quando, de forma objectiva, se considerar inadequada a sua utilização, serão definidos de acordo com o processo previsto no artigo 24.º

2. Para efeitos de identificação das mercadorias e do seu controlo, proceder-se-á à inventariação dos volumes e à descrição dos produtos por meio do documento referido no n.º 1 [do presente artigo] e[, eventualmente, à selagem por capacidade efectuada pelo expedidor quando o meio de transporte for reconhecido apto para a selagem pelo Estado-Membro de partida ou à selagem das embalagens pelo expedidor.

3. Caso o destinatário não seja um depositário autorizado ou um operador registado e não obstante o artigo 17.º, o documento [referido] no n.º 1 deverá ser acompanhado de um documento que certifique o pagamento dos impostos especiais de consumo no Estado-Membro de destino ou a observância de qualquer outra regra destinada a garantir a percepção desses impostos, segundo as condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro de destino.

Este documento deve mencionar:

- o endereço do serviço competente das autoridades fiscais do país de destino,
  
- a data e a referência do pagamento ou da aceitação da garantia de pagamento por esse serviço.

[...]»

*Direito nacional*

- <sup>10</sup> O artigo 4.º do capítulo 1 da Lei relativa à fiscalização, no âmbito do imposto especial de consumo, do transporte, nomeadamente, de bebidas alcoólicas, de produtos do tabaco e de óleos minerais [lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, a seguir «LPK»] dispõe o seguinte:

«Deve ser considerado devedor o sujeito passivo do imposto especial de consumo em conformidade

[...]

3. com o capítulo 4, artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.ºs 1 a 5 ou 7, ou artigo 2.º, da Lei (1994:1776) relativa ao imposto sobre a energia [lag (1994:1776) om skatt på energi, a seguir 'LSE'].»

11 O artigo 1.º do capítulo 4 da LSE prevê:

«Está sujeito a imposto sobre a energia [...]:

[...]

5. quem [...] introduzir na Suécia, ou receber nesse Estado, combustível proveniente de outro Estado-Membro da Comunidade Europeia;

[...]»

12 O artigo 1.º a do capítulo 4 da LSE dispõe:

«Não há sujeição ao imposto nos termos do artigo 1.º, n.º 5,

[...]

3. relativamente a combustíveis introduzidos na Suécia para fins privados no depósito de combustível de um veículo automóvel, de um navio, ou de uma aeronave, ou em recipientes de reserva que contenham no máximo 10 l.»

13 Nos termos do artigo 6.º do capítulo 1 da LPK:

«Uma mercadoria sujeita a imposto especial de consumo só pode ser transportada se forem cumpridas todas as obrigações relativas ao documento de acompanhamento, à constituição da garantia [para pagamento do imposto], ao comprovativo da garantia e à declaração, que decorrem das leis referidas no artigo 2.º ou das disposições referidas no artigo 5.º a.»

14 Nos termos do artigo 1.º do capítulo 5 da LPK, quem introduzir intencionalmente na Suécia produtos sujeitos a imposto especial de consumo a partir de um Estado-Membro que pertença à área sujeita à regulamentação comunitária relativa ao imposto especial de consumo violando o artigo 6.º do capítulo 1 da mesma lei, gerando assim o risco de dificultar seriamente os controlos fiscais dos transportes de mercadorias, será punido por transporte ilícito de produtos sujeitos a imposto especial de consumo com pena de prisão até dois anos. O agente será condenado a uma pena de multa, caso a infracção seja considerada menor.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

15 Em 7 de Dezembro de 2003, F. Granberg, ao viajar num veículo ligeiro de mercadorias proveniente da Finlândia, foi interceptado no posto aduaneiro sueco de Övertorneå. As autoridades aduaneiras declararam ter constatado, no veículo, 3 000 l de gasóleo vendido na Finlândia como combustível para aquecimento. Esse gasóleo era transportado num compartimento de carga coberto e em três grandes

recipientes para granel (a seguir «GRG»). Esses GRG eram de um tipo utilizado pelos operadores profissionais, em particular, para o transporte de óleos hidráulicos. O referido gasóleo destinava-se ao aquecimento da casa de F. Granberg, portanto, ao seu uso pessoal. Em aplicação do artigo 1.º do capítulo 4 da LSE, em conjugação com o artigo 4.º do capítulo 1 da LPK, a mercadoria em causa foi considerada sujeita a imposto especial de consumo.

16 F. Granberg foi acusado pelo Ministério Público de ter dificultado seriamente os controlos fiscais, na medida em que não tinha declarado previamente às autoridades fiscais competentes o transporte do referido gasóleo, não tinha prestado garantia do pagamento do imposto devido e não era portador de um comprovativo de prestação de uma garantia nem de um documento de acompanhamento simplificado. Por decisão de 4 de Maio de 2004, o Haparanda tingsrätt (Tribunal Distrital de Haparanda) condenou-o a uma pena de multa por transporte ilícito de produtos sujeitos a imposto especial de consumo.

17 F. Granberg interpôs recurso dessa sentença para o Hovrätten för Övre Norrland (Tribunal de Recurso do Norrland setentrional). Reconhece a materialidade dos factos de que é acusado, mas contesta que os mesmos sejam constitutivos de uma infracção. Alega, com efeito, que, ao exigir o pagamento do imposto especial de consumo a qualquer importação de gasóleo doméstico, sem prever qualquer excepção relativamente às importações efectuadas de outro modo que não seja através de «formas de transporte atípicas», na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva, o legislador sueco não transpôs — ou, pelo menos, transpôs incorrectamente — as disposições dessa directiva.

18 Nestas circunstâncias, o Hovrätten för Övre Norrland decidiu sobrestar na decisão e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 9.º, n.º 3, da [directiva] confere aos Estados-Membros a possibilidade de excluírem, através de uma disposição genérica, o [gasóleo] doméstico do

âmbito de aplicação do artigo 8.º da directiva, de modo a que a [legislação de] um Estado-Membro possa prever que um particular, que tenha adquirido ele próprio e para satisfação das suas necessidades [gasóleo] doméstico noutra Estado-Membro, onde a referida mercadoria tenha sido introduzida no consumo, e que a tenha transportado ele próprio para o Estado-Membro de destino, deva pagar imposto especial de consumo nesse mesmo Estado-Membro, independentemente da forma de transporte do [gasóleo]?

- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o artigo 9.º, n.º 3, da [directiva] é compatível com o princípio da livre circulação de mercadorias consagrado no Tratado CE e com o princípio da proporcionalidade, tendo em conta que o objectivo do artigo 9.º, n.º 3, da directiva parece ser levar os particulares a não transportarem óleos minerais, estabelecendo uma excepção à regra geral, segundo a qual os impostos especiais de consumo sobre os produtos adquiridos pelos particulares para a satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios serão cobrados no Estado-Membro de aquisição desses produtos? Esse objectivo é compatível com o fundamento jurídico da directiva invocado pelo Conselho [da União Europeia], ou o artigo 9.º, n.º 3, da directiva é ilegal?
  
- 3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o transporte, por um particular, de 3 000 l de [gasóleo] doméstico em três recipientes comumente chamados '[GRG]' — que podem ser autorizados para o transporte profissional de mercadorias perigosas, nomeadamente, sob uma forma líquida — no compartimento de carga de uma furgoneta constitui uma forma de transporte atípica, na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da [directiva]?
  
- 4) É compatível com o artigo 7.º, n.º 4, da [directiva] que um Estado-Membro adopte uma disposição através da qual um particular, que tenha adquirido ele próprio e para satisfação das suas necessidades [gasóleo] doméstico noutra Estado-Membro onde a referida mercadoria tenha sido introduzida no consumo e a tenha transportado ele próprio para o Estado-Membro de destino por uma forma de transporte atípica, na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva, tenha de prestar uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo e de se

munir, no momento do transporte, de um documento de acompanhamento simplificado e do comprovativo da prestação de uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo?»

## Quanto às questões prejudiciais

### *Quanto à primeira questão*

- 19 Através da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 9.º, n.º 3, da directiva permite sujeitar, de maneira geral, ao pagamento do imposto especial de consumo no Estado-Membro de consumo o gasóleo doméstico adquirido noutro Estado-Membro por um particular para satisfação das suas necessidades e transportado pelo próprio para o Estado-Membro de consumo, independentemente da sua forma de transporte.

### Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 20 O Governo polaco, o Conselho e a Comissão das Comunidades Europeias propõem que se responda negativamente a essa questão.
- 21 Sustentam que o artigo 9.º, n.º 3, da directiva dá a possibilidade aos Estados-Membros de excluírem do âmbito de aplicação do artigo 8.º da directiva o gasóleo doméstico introduzido no seu território por um particular para satisfação das suas necessidades unicamente sob a condição de o mesmo utilizar, para esse efeito, uma «forma de transporte atípica», na acepção do referido artigo 9.º, n.º 3.

- 22 Segundo o Governo polaco e o Conselho, esta última disposição, enquanto excepção à regra geral estabelecida no artigo 8.º da directiva, deve ser interpretada de forma restritiva. A este respeito, o Conselho precisa que, se a vontade do legislador comunitário tivesse pretendido permitir aos Estados-Membros excluir do âmbito de aplicação do referido artigo 8.º todos os transportes de gasóleo doméstico efectuados por um particular, tê-lo-ia expressamente previsto.
- 23 Tendo uma opinião oposta, os Governos sueco, helénico e italiano consideram que os Estados-Membros podem excluir do âmbito de aplicação do artigo 8.º da directiva os produtos líquidos para aquecimento transportados por particulares e, por conseguinte, tornar o imposto especial de consumo sobre esses produtos exigível no Estado-Membro de consumo, independentemente da forma de transporte escolhida.
- 24 O Governo sueco alega fundamentalmente que resulta da própria redacção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva que, no que respeita ao gasóleo doméstico, não existe qualquer possibilidade de um particular transportar esse tipo de produto por uma forma de transporte «típica» e estar isento, portanto, do pagamento do imposto especial de consumo no Estado-Membro de consumo. Com efeito, essa disposição destina-se a permitir aos Estados-Membros impedirem, de maneira geral, o transporte de gasóleo doméstico por particulares.
- 25 Por sua vez, os Governos helénico e italiano consideram que, pela sua natureza particular, os produtos líquidos para aquecimento foram excluídos pelo legislador comunitário do âmbito de aplicação do artigo 8.º da directiva. Com efeito, ao contrário de outros produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, como o tabaco e as bebidas alcoólicas, os produtos líquidos para aquecimento não são em princípio transportados por particulares para seu uso pessoal. É assim possível presumir que esse tipo de produto é unicamente transportado para fins comerciais.

## Resposta do Tribunal de Justiça

- 26 Como o Tribunal de Justiça já referiu, a directiva destina-se a estabelecer um certo número de regras no que respeita à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, e isto, designadamente, a fim de assegurar que a exigibilidade do imposto especial de consumo seja idêntica em todos os Estados-Membros (acórdãos de 2 de Abril de 1998, EMU Tabac e o., C-296/95, Colect., p. I-1605, n.º 22; de 5 de Abril de 2001, van de Water, C-325/99, Colect., p. I-2729, n.º 39; de 12 de Dezembro de 2002, Cipriani, C-395/00, Colect., p. I-11877, n.º 41; e de 23 de Novembro de 2006, Joustra, C-5/05, Colect., p. I-11075, n.º 27).
- 27 A este respeito, o artigo 8.º da directiva estabelece o princípio geral de que o imposto especial de consumo sobre os produtos adquiridos pelos particulares para satisfação das suas necessidades e transportados pelos próprios são devidos no Estado-Membro onde os produtos foram adquiridos (v., neste sentido, acórdão Joustra, já referido, n.ºs 31 e 33).
- 28 No entanto, no que respeita à aquisição de óleos minerais que já tenham sido introduzidos no consumo num Estado-Membro, o artigo 9.º, n.º 3, da directiva permite uma excepção à regra geral enunciada no artigo 8.º desta directiva e, assim, prever que o imposto especial de consumo seja igualmente exigível noutro Estado-Membro em que esses óleos tenham sido transportados para o seu consumo.
- 29 No entanto, os Estados-Membros só podem invocar essa faculdade se estiverem preenchidas determinadas condições. Assim, os óleos minerais sujeitos ao imposto especial de consumo ao abrigo do artigo 9.º, n.º 3, devem ser transportados pelos particulares ou por sua própria conta «por formas de transporte atípicas», definidas por essa disposição como «o transporte de combustível que não se encontre no reservatório de um veículo ou num recipiente de reserva apropriado, bem como o transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efectuado em camiões-cisterna utilizados por operadores profissionais».

- 30 Importa igualmente referir que, enquanto excepção a uma regra geral, a disposição em causa deve ser interpretada de maneira restritiva (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Comissão/Espanha, C-83/99, Colect., p. I-4445, n.º 19; de 12 de Dezembro de 2002, Bélgica/Comissão, C-5/01, Colect., p. I-11991, n.º 56; e de 26 de Maio de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Colect., p. I-4491, n.º 27).
- 31 Daqui decorre que, ao contrário do que sustenta o Governo sueco, o artigo 9.º, n.º 3, da directiva não pode ser interpretado no sentido de que permite sujeitar ao imposto especial de consumo também no Estado-Membro de consumo qualquer importação de gasóleo doméstico por um particular para fins pessoais, independentemente da forma de transporte utilizada. Com efeito, um Estado-Membro não pode exercer a faculdade prevista nessa disposição quando o transporte da mercadoria é efectuado por esse particular por meio de uma forma de transporte que não é abrangida pelo conceito de «formas de transporte atípicas», como definida na referida disposição, recordada no n.º 29 do presente acórdão.
- 32 Por conseguinte, há que responder à primeira questão submetida que o artigo 9.º, n.º 3, da directiva não permite sujeitar, de maneira geral, ao pagamento do imposto especial de consumo no Estado-Membro de consumo o gasóleo doméstico adquirido noutro Estado-Membro por um particular para satisfação das suas necessidades e transportado pelo próprio para o referido Estado-Membro de consumo, independentemente da forma pela qual esse particular efectuou o transporte.

*Quanto à segunda questão*

- 33 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão submetida.

*Quanto à terceira questão*

- 34 Na terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o transporte por um particular de 3 000 l de gasóleo doméstico em três GRG no compartimento de carga de uma furgoneta constitui uma «forma de transporte atípica», na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 35 A Comissão afirma que as várias versões linguísticas do artigo 9.º, n.º 3, da directiva não coincidem perfeitamente quanto a esse ponto. Sustenta, portanto, que essa disposição deve ser interpretada à luz do seu conteúdo, do contexto da sua adopção e do princípio da interpretação estrita das excepções. Por conseguinte, apenas o transporte de gasóleo doméstico efectuado por um transportador profissional por conta de um particular e por meio de um camião-cisterna não se insere no conceito de forma de transporte atípica. Pelo contrário, o transporte desse produto por um particular por meio de um GRG está manifestamente abrangido por esse conceito.
- 36 Os Governos italiano e polaco, chegando à mesma conclusão que a Comissão, sublinham a clareza e a precisão do referido artigo 9.º, n.º 3, cuja interpretação não suscita qualquer dúvida.

Resposta do Tribunal de Justiça

- 37 Como foi recordado no n.º 29 do presente acórdão, em conformidade com a definição constante do artigo 9.º, n.º 3, da directiva, há que entender por forma de transporte atípica «o transporte de combustível que não se encontre no reservatório

de um veículo ou num recipiente de reserva apropriado, bem como o transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efectuado em camiões-cisterna utilizados por operadores profissionais».

- 38 Resulta da própria redacção dessa disposição que qualquer transporte de produtos líquidos para aquecimento que não seja efectuado em camiões-cisterna deve ser considerado uma forma de transporte atípica.
- 39 Esse entendimento é, além disso, sustentado pelas diferentes versões linguísticas da referida disposição. É esse o caso, nomeadamente, das expressões «tankers», constante da versão inglesa, «autocisterne», da versão italiana, e «cystern», da versão polaca.
- 40 Consequentemente, há que observar que o transporte de gasóleo doméstico efectuado por um particular, ao não utilizar um camião-cisterna, mas uma simples furgoneta, como no processo principal, constitui uma «forma de transporte atípica», na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva. A circunstância de, neste processo, o referido gasóleo estar contido em três GRG não pode pôr em causa esse entendimento.
- 41 Por conseguinte, cumpre responder à terceira questão submetida que o transporte por um particular de 3 000 l de gasóleo doméstico em três GRG no compartimento de carga de uma furgoneta constitui uma «forma de transporte atípica», na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da directiva.

*Quanto à quarta questão*

- 42 Na quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 7.º, n.º 4, da directiva permite a um Estado-Membro exigir que um particular, que transporta para satisfação das suas necessidades gasóleo doméstico por uma forma de transporte atípica, preste uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo e esteja munido, quando do transporte, de um comprovativo da prestação dessa garantia e de um documento de acompanhamento.

## Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 43 A Comissão observa que o artigo 7.º, n.º 1, da directiva, que descreve os produtos em causa através do n.º 4 do mesmo artigo, visa unicamente os produtos «detidos para fins comerciais». Considera, portanto, que essa mesma disposição não respeita aos produtos adquiridos por particulares para satisfação das suas necessidades e, por conseguinte, não se aplica no caso do processo principal. A este respeito, sublinha que resulta do terceiro, quinto, sexto e décimo primeiro considerandos da directiva que a mesma estabelece uma distinção entre, por um lado, as mercadorias que são detidas para fins comerciais e cujo transporte deve ser acompanhado de documentos e, por outro lado, as mercadorias detidas para fins pessoais, em relação às quais não é exigido qualquer documento com vista ao seu transporte para outro Estado-Membro.
- 44 A Comissão acrescenta que nenhuma disposição da directiva prevê que os produtos referidos no artigo 9.º, n.º 3, da mesma devem circular a coberto de um documento particular ou ser objecto da prestação de uma garantia.

- 45 Os Governos sueco e polaco sustentam, pelo contrário, que resulta do artigo 9.º da directiva que qualquer transporte realizado por uma forma de transporte atípica é efectuado para fins comerciais. O primeiro desses governos acrescenta que essa disposição é baseada no princípio segundo o qual os particulares não devem poder transportar óleos minerais. Por conseguinte, qualquer transporte desses produtos, mesmo efectuado por um particular para satisfação das suas necessidades, deve ser considerado de natureza comercial e, conseqüentemente, estar sujeito às obrigações previstas no artigo 7.º, n.º 4, da directiva.

### Resposta do Tribunal de Justiça

- 46 A título liminar, importa sublinhar que o artigo 7.º, n.º 4, da directiva, relativo à circulação de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo a coberto de um documento de acompanhamento, remete para o artigo 18.º, n.º 1, da mesma directiva, que prevê que qualquer produto sujeito ao imposto especial de consumo que circule em regime de suspensão entre os territórios de diversos Estados-Membros deverá ser acompanhado de um documento administrativo ou comercial emitido pelo expedidor.
- 47 O artigo 18.º, n.º 3, da directiva prevê a possibilidade de o referido documento ser acompanhado de um documento comprovativo do pagamento do imposto especial de consumo no Estado-Membro de destino ou a observância de qualquer outra regra destinada a garantir a cobrança desse imposto segundo as condições fixadas pelas autoridades competentes do referido Estado-Membro. Em conformidade com a mesma disposição, este último documento deve, nomeadamente, mencionar a data e a referência do pagamento do imposto especial de consumo ou a aceitação da garantia do pagamento pelas autoridades fiscais do Estado-Membro de destino.
- 48 Esclarecido isto, cumpre observar que o artigo 7.º, n.º 1, da directiva, que menciona os produtos que devem circular a coberto de um documento de acompanhamento conforme estabelecido no n.º 4 do mesmo artigo, respeita unicamente aos produtos «detidos para fins comerciais».

- 49 Como o Tribunal de Justiça já declarou, a directiva estabelece, assim, uma distinção entre, por um lado, esses produtos e, por outro, os produtos detidos para fins pessoais, cujo transporte não exige qualquer documento (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, EMU Tabac e o., n.º 23, e Joustra, n.º 28).
- 50 Com efeito, na medida em que o artigo 8.º da directiva prevê que os impostos especiais de consumo sobre os produtos detidos para fins pessoais são devidos no Estado-Membro onde os mesmos foram adquiridos, esta disposição não exige qualquer documento com vista ao seu transporte para outro Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão EMU Tabac e o., já referido, n.º 24).
- 51 Ora, refira-se que o gasóleo doméstico adquirido por um particular para satisfação das suas necessidades e transportado pelo próprio por uma forma de transporte atípica é um produto detido para fins pessoais. Assim, em face do exposto, o artigo 7.º, n.º 4, da directiva não exige que, nestas circunstâncias, esse produto circule a coberto de um documento de acompanhamento.
- 52 No entanto, não se pode deduzir desse entendimento que um Estado-Membro não possa exigir que o transporte de gasóleo doméstico detido para fins pessoais seja realizado a coberto de um documento dessa natureza.
- 53 Essa exigência pode ser necessária em caso de transporte de óleos minerais por uma forma de transporte atípica, se o Estado-Membro de consumo, ao exercer a faculdade prevista no artigo 9.º, n.º 3, da directiva, exigir o pagamento do imposto especial de consumo, de forma a que possa estar em condições de controlar a situação fiscal desses produtos.

- 54 Com efeito, como resulta do décimo terceiro considerando e do artigo 18.º da directiva, o objectivo do documento de acompanhamento é, nomeadamente, identificar as mercadorias transportadas assim como conhecer a sua situação no que respeita à dívida fiscal.
- 55 Por conseguinte, não pode excluir-se que um Estado-Membro de destino possa exigir, para o efeito, que, em caso de transporte de gasóleo doméstico por um particular por uma forma de transporte atípica, esse particular esteja munido de um documento de acompanhamento e de um documento comprovativo da prestação de uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo.
- 56 Em face do exposto, há que responder à quarta questão submetida que o artigo 7.º, n.º 4, da directiva não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro de destino, no qual é exigido o imposto especial de consumo, como permite o artigo 9.º, n.º 3, dessa directiva, exija a qualquer particular que tenha adquirido pessoalmente e para satisfação das suas necessidades gasóleo doméstico noutro Estado-Membro, onde essa mercadoria tenha sido introduzida no consumo, e transportando ele próprio a referida mercadoria para esse Estado-Membro de destino por uma «forma de transporte atípica», na acepção do referido artigo 9.º, n.º 3, que preste uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo e que esteja munido de um documento de acompanhamento e de um documento comprovativo da prestação dessa garantia.

### **Quanto às despesas**

- 57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) O artigo 9.º, n.º 3, da Directiva 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, na redacção dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, não permite sujeitar, de maneira geral, ao pagamento do imposto especial de consumo no Estado-Membro de consumo o gásóleo doméstico adquirido noutro Estado-Membro por um particular para satisfação das suas necessidades e transportado pelo próprio para o referido Estado-Membro de consumo, independentemente da forma pela qual esse particular efectuou o transporte.
- 2) O transporte por um particular de 3 000 l de gásóleo doméstico em três recipientes comumente chamados «grandes recipientes para granel» no compartimento de carga de uma furgoneta constitui uma «forma de transporte atípica», na acepção do artigo 9.º, n.º 3, da Directiva 92/12, na redacção dada pela Directiva 92/108.
- 3) O artigo 7.º, n.º 4, da Directiva 92/12, na redacção dada pela Directiva 92/108, não se opõe a que a legislação de um Estado-Membro de destino, no qual é exigido o imposto especial de consumo, como permite o artigo 9.º, n.º 3, dessa directiva, exija a qualquer particular que tenha adquirido pessoalmente e para satisfação das suas necessidades gásóleo doméstico noutro Estado-Membro, onde essa mercadoria tenha sido introduzida no consumo, e transportando ele próprio a referida mercadoria para esse Estado-Membro de destino por uma «forma de transporte atípica», na acepção do referido artigo 9.º, n.º 3, que preste uma garantia do pagamento do imposto especial de consumo e que esteja munido de um documento de acompanhamento e de um documento comprovativo da prestação dessa garantia.

Assinaturas