



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

3 de abril de 2014\*

«Diretiva 2003/96/CE — Tributação de produtos energéticos — Produtos não mencionados na Diretiva 2003/96/CE — Conceito de ‘combustível de aquecimento equivalente’»

Nos processos apensos C-43/13 e C-44/13,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisões de 14 de novembro de 2012, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 28 de janeiro de 2013, nos processos

**Hauptzollamt Köln**

contra

**Kronos Titan GmbH (C-43/13),**

e

**Hauptzollamt Krefeld**

contra

**Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13),**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Safjan (relator), J. Malenovský, A. Prechal e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Hauptzollamt Köln, por J. Krebs, na qualidade de agente,
- em representação da Kronos Titan GmbH, por W. Meilicke e D. E. Rabback, Rechtsanwälte,
- em representação do Hauptzollamt Krefeld, por X. Konoplev, na qualidade de agente,

\* Língua do processo: alemão.

- em representação da Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, por D. Schiebold e N. Liebheit, Rechtsanwälte,
  - em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, A. Cunha e R. Collaço, na qualidade de agentes,
  - em representação da Comissão Europeia, por C. Barslev e W. Mölls, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de dezembro de 2013,  
profere o presente

### Acórdão

- 1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 3, 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 (JO L 283, p. 51).
- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, o Hauptzollamt Köln (Serviço Principal das Alfândegas de Colónia) à Kronos Titan GmbH (a seguir «Kronos») e, por outro lado, o Hauptzollamt Krefeld (Serviço Principal das Alfândegas de Krefeld) à Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (a seguir «RRBS»), a respeito do nível de tributação aplicável, por um lado, ao tolueno, e, por outro, ao *white spirit*, bem como ao óleo leve Exxsol D 60, produtos que a Kronos e a RRBS utilizam, respetivamente, como combustíveis de aquecimento.

### Quadro jurídico

#### *Diretiva 2003/96*

- 3 Os considerandos 2 a 6, 9, 17 e 18 da Diretiva 2003/96 estão redigidos da seguinte forma:
    - «(2) A ausência de disposições comunitárias que sujeitem a uma taxa mínima de tributação da eletricidade e dos produtos energéticos que não os óleos minerais poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.
    - (3) O bom funcionamento do mercado interno e a realização dos objetivos das outras políticas comunitárias exigem a fixação de níveis mínimos de tributação a nível comunitário para a maioria dos produtos energéticos, incluindo a eletricidade, o gás natural e o carvão.
    - (4) A existência de importantes diferenças entre os níveis nacionais de tributação da energia aplicados pelos Estados-Membros poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.
    - (5) A fixação a níveis adequados das taxas mínimas comunitárias pode permitir reduzir as atuais diferenças entre os níveis nacionais de tributação.
    - (6) Em conformidade com o artigo 6.º do Tratado [CE], as exigências em matéria de proteção do ambiente devem ser integradas na definição e aplicação das outras políticas comunitárias.
- [...]
- (9) Deverá ser concedida aos Estados-Membros a necessária flexibilidade para definirem e aplicarem políticas adaptadas aos contextos nacionais.

[...]

(17) Importa fixar níveis mínimos comunitários de tributação diferenciados em função da utilização dos produtos energéticos e da eletricidade.

(18) Os produtos energéticos utilizados como carburante para determinadas finalidades industriais e comerciais e os utilizados como combustíveis de aquecimento são normalmente tributados a níveis inferiores aos aplicáveis aos produtos energéticos utilizados como carburante.»

4 O artigo 1.º da Diretiva 2003/96 dispõe que os Estados-Membros devem tributar os produtos energéticos e a eletricidade de acordo com o disposto nessa diretiva.

5 O artigo 2.º desta diretiva contém, nos seus n.ºs 1, 3 e 5, as disposições seguintes:

«1. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por ‘produtos energéticos’ os produtos adiante especificados:

a) [...]

b) Os produtos abrangidos pelos códigos NC [...] 2704 a 2715 inclusive;

c) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2901 e 2902;

[...]

3. Quando destinados a serem utilizados, colocados à venda ou consumidos como carburante ou combustível de aquecimento, os produtos energéticos para os quais não é especificado um nível tributário na presente diretiva serão tributados de acordo com a sua utilização, à taxa prevista para o carburante ou o combustível de aquecimento equivalente.

Para além dos produtos tributáveis referidos no n.º 1, qualquer produto destinado a ser utilizado, colocado à venda ou consumido como carburante, ou como aditivo ou acréscimo de carburantes, será tributado à taxa aplicável ao carburante equivalente.

Para além dos produtos tributáveis enumerados no n.º 1, quaisquer outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou consumidos para fins de aquecimento serão tributados à taxa aplicável ao produto energético equivalente.

[...]

5. Os códigos da Nomenclatura Combinada para que remete a presente diretiva são os constantes do Regulamento (CE) n.º 2031/2001 da Comissão, de 6 de agosto de 2001, 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 L 279, p. 1)].

[...]»

6 O artigo 4.º desta diretiva tem a seguinte redação:

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

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

- 7 Os artigos 7.º e 8.º da referida diretiva dispõem que os níveis mínimos de tributação aplicáveis, respetivamente, aos carburantes e aos produtos utilizados como carburante são os fixados nos quadros A e B do anexo I da mesma diretiva. De acordo com o artigo 9.º desta, os níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento são os fixados no quadro C do referido anexo.
- 8 Nenhum destes quadros contém níveis relativos ao tolueno (código NC 2902 30 00), nem ao *white spirit*, nem ao óleo leve (pertencendo estes dois últimos ao código NC 2710 11 21).
- 9 O anexo I quadro C, da Diretiva 2003/96 apresenta-se da seguinte forma:

Quadro C — Níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento e à eletricidade

	Utilização por empresas	Não empresas
Gasóleo (em euros por 1 000 l) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21	21
Fuelóleo pesado (em euros por 1 000 kg) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Querosene (em euros por 1 000 l) Códigos NC 2710 19 21 e 2710 19 25	0	0
GPL (em euros por 1 000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gás natural (em euros por gigajoule/poder calorífico superior) Códigos NC 2711 11 00 e 2711 21 00	0,15	0,3
Carvão e coque (em euros por gigajoule) Códigos NC 2701, 2702 e 2704	0,15	0,3
Eletricidade (em euros por MW/h) Código NC 2716	0,5	1,0

## Direito Alemão

10 O § 2 da Lei alemã do imposto sobre a energia (Energiesteuergesetz), de 15 de julho de 2006 (a seguir «EnergieStG»), na sua versão em vigor nos anos de 2007 e 2008, datas dos factos controvertidos nos processos principais, dispõe:

«(1) Taxa do imposto:

1. para 1 000 l de gasolina pertencente às subposições 2710 11 41 a 2710 11 49 da [NC]

[...]

b) com um teor máximo de enxofre de 10 mg/kg, de 654,50 [euros]

[...]

(3) Em derrogação dos n.ºs 1 e 2, o montante do imposto é [...] [segue-se uma lista de cinco posições — parte das quais com subdivisões — e as taxas de imposto, significativamente mais baixas, a aplicar às mesmas, lista esta que designa, entre outros, os gasóleos das subposições 2710 19 41 a 2710 19 49 da [NC] e os fuelóleos das subposições 2710 19 61 a 2710 19 69 da [NC],

quando destinados a serem utilizados para aquecimento [...] ou fornecidos para esse efeito. [...]

(4) Os produtos energéticos não referidos nos n.ºs 1 a 3 estão sujeitos ao mesmo imposto que os produtos energéticos de que mais se aproximam, de acordo com a sua natureza e fim. [...]»

## Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

### *Factos no processo principal no processo C-43/13*

- 11 A Kronos produz dióxido de titânio em pó, denominado «pigmento branco». Para provocar a reação química pretendida, é necessária uma temperatura de 1 650 graus Celsius. A Kronos atinge esta temperatura injetando tolueno em oxigénio, sendo aquele queimado.
- 12 No ano de 2007, a Kronos declarou ao Hauptzollamt Köln um montante de 1,1 milhões de euros, a título do imposto sobre a energia, devido à utilização do tolueno. Para esse efeito, seguiu fielmente a posição jurídica defendida pelo Hauptzollamt Köln e aplicou uma taxa de imposto de 654,50 euros/1 000 quilogramas. Esta taxa encontra-se fixada no § 2, n.º 1, ponto 1, alínea b), da EnergieStG, para a gasolina pertencente às subposições 2710 11 41 a 2710 11 49 da NC, com um teor máximo de enxofre de 10 mg/kg. A Kronos apresentou, em simultâneo, uma reclamação da sua própria declaração, requerendo a aplicação de uma das taxas de imposto, substancialmente mais baixas, fixadas no § 2, n.º 3, da EnergieStG para uma série de outros produtos energéticos utilizados como combustíveis de aquecimento.
- 13 Uma vez que o § 2 da EnergieStG não contém nenhuma referência ao tolueno, a Kronos considera que se deve, por conseguinte, aplicar, nos termos do n.º 4 dessa disposição, a taxa relativa ao produto energético mais próximo, de acordo com a sua natureza e fim.
- 14 O Finanzgericht (Tribunal fiscal) deu provimento ao recurso interposto após o indeferimento da reclamação, tendo considerado que deve ser tido em conta o artigo 2.º, n.º 3, primeiro e terceiro parágrafos, da Diretiva 2003/96. Esse órgão jurisdicional entendeu que, sendo o tolueno utilizado como combustível de aquecimento, a taxa de imposto, de acordo com uma interpretação do § 2, da

EnergieStG conforme com a referida disposição da Diretiva 2003/96, não pode resultar do § 2, n.º 1, da EnergieStG, devendo antes ser feita com base no § 2, n.º 3, desta última lei, uma vez que só esta disposição fixa as taxas dos impostos para os combustíveis de aquecimento.

- 15 O Hauptzollamt Köln interpôs no Bundesfinanzhof recurso de revista («Revision») da decisão do Finanzgericht.

*Factos no processo principal no processo C-44/13*

- 16 A RRBS produz revestimentos de superfície, por meio de um processo térmico. Para esse efeito, utiliza *white spirit* não tributado, armazenado em barris (subposição 2710 11 21 da NC) e o óleo leve Exxsol D60 classificado na mesma posição, para os queimar.
- 17 Através dos avisos de liquidação de 1 de dezembro de 2008 e de 7 de dezembro de 2009 relativos aos anos de 2007 e 2008, o Hauptzollamt Krefeld apurou para o *white spirit* e para o óleo leve Exxsol D60 um montante total de imposto sobre a energia de 134 747,70 euros, de acordo com uma taxa de imposto de 654,50 euros/1000 quilos. Esta taxa encontra-se fixada no § 2, n.º 1, ponto 1, alínea b), da EnergieStG, para gasolina pertencente às subposições 2710 11 41 a 2710 11 49 da NC com um teor máximo de enxofre de 10 mg/kg. Não tendo sido deferida a sua reclamação, a RRBS interpôs recurso e requereu a aplicação de uma das taxas de imposto substancialmente mais baixas fixadas no §2, n.º 3, da EnergieStG, para uma série de outros produtos energéticos, destinados a serem utilizados para aquecimento.
- 18 Uma vez que o § 2 da EnergieStG não faz referência ao *white spirit* nem ao óleo leve Exxsol D60, deve, por conseguinte, nos termos do n.º 4 dessa disposição, aplicar-se a taxa relativa ao produto energético de que mais se aproxima, de acordo com a sua natureza e fim.
- 19 Foi dado provimento ao recurso interposto no Finanzgericht, tendo este considerado que se deve ter em conta o artigo 2.º, n.º 3, primeiro e terceiro parágrafos, da Diretiva 2003/96. Segundo o referido órgão jurisdicional, atendendo à utilização do *white spirit* e do óleo leve para aquecimento, a taxa de imposto, de acordo com a interpretação do § 2 da EnergieStG, conforme esta disposição da referida diretiva, pode decorrer não do § 2, n.º 1, da EnergieStG, mas do § 2, n.º 3, da EnergieStG, uma vez que só esta disposição fixa taxas de imposto para combustíveis de aquecimento.
- 20 O Hauptzollamt Krefeld interpôs no órgão jurisdicional de reenvio recurso de revista («Revision») da decisão do Finanzgericht.

*Questão prejudicial*

- 21 O órgão jurisdicional de reenvio, ainda que tenda a considerar que a elevada tributação dos produtos em causa, não obstante a sua utilização como combustíveis de aquecimento, é conforme com as exigências da Diretiva 2003/96, considera, contudo, que essa conformidade não é segura.
- 22 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial, redigida em termos idênticos nos dois processos:

«O artigo 2.º, n.º 3, da [Diretiva 2003/96] exige, para efeitos da tributação de um produto energético para o qual não é especificado um nível tributário na diretiva, a aplicação de uma taxa de imposto fixada pelo direito nacional para a utilização de um produto energético como combustível de aquecimento, desde que esse outro produto energético seja igualmente utilizado como combustível de aquecimento? Ou é possível, quando o outro produto energético é equiparado no caso de utilização como combustível de aquecimento a um produto energético específico, aplicar a taxa de imposto

fixada pelo direito nacional para esse produto energético específico, mesmo que se trate de uma taxa uniforme, aplicável independentemente da utilização do produto energético como carburante ou como combustível de aquecimento?»

### **Tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

- 23 Por despacho de 7 de fevereiro de 2013, o presidente do Tribunal de Justiça decidiu apensar os processos C-43/13 e C-44/13 para efeitos das fases escrita e oral, bem como do acórdão.

### **Quanto à questão prejudicial**

- 24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, no essencial, como deve ser interpretado o requisito que figura no artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, segundo o qual os produtos energéticos para os quais não é especificado um nível tributário na referida diretiva serão tributados de acordo com a sua utilização, à taxa prevista para o carburante ou para o combustível de aquecimento equivalente.
- 25 A título preliminar, deve recordar-se que, para determinar o âmbito de uma disposição do direito da União, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e as suas finalidades (acórdão *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, n.º 17 e jurisprudência referida).
- 26 No que respeita aos termos do artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, é certo que várias versões linguísticas, a saber, nomeadamente, as versões espanhola, alemã, inglesa, francesa e italiana, citam, para efeitos da determinação do nível de tributação aplicável, «a utilização» como primeiro critério, ao passo que o critério do produto «equivalente» só é mencionado em seguida. Tal sequência pode sugerir que se deve, em primeiro lugar, examinar qual a utilização concreta do produto em causa e, apenas em segundo lugar, determinar qual o produto de referência «equivalente».
- 27 Porém, não sendo a ordem de apresentação dos referidos critérios comum a todas as versões linguísticas da Diretiva 2003/96, há que verificar se o contexto e as finalidades da disposição em causa nos processos principais confirmam a preponderância da utilização concreta do produto sobre o critério da equivalência.
- 28 No que respeita ao contexto da disposição em causa nos processos principais, deve constatar-se que a sistemática da Diretiva 2003/96 assenta numa distinção clara entre carburantes e combustíveis de aquecimento. Esta distinção, introduzida pelos considerandos 17 e 18 desta diretiva, é aplicada, nomeadamente, nos seus artigos 7.º a 9.º da mesma, relativos às modalidades de fixação dos níveis mínimos de tributação aplicáveis, por um lado, aos combustíveis de aquecimento, e, por outro, aos carburantes e aos carburantes para fins industriais e comerciais específicos.
- 29 Referindo-se aos produtos utilizados como carburantes, o artigo 8.º da Diretiva 2003/96 contribui para esclarecer a função assegurada pelo critério da utilização no contexto desta diretiva, a saber, poder tributar um determinado produto, de acordo com a utilização que dele é feita, como carburante ou como combustível de aquecimento.
- 30 Assim, há que considerar que a sistemática da Diretiva 2003/96 assenta numa distinção clara entre os carburantes e os combustíveis de aquecimento em função, nomeadamente, do critério da utilização.

- 31 Relativamente às finalidades prosseguidas pelo regime no qual se insere a disposição em causa nos processos principais, há que constatar que resulta dos considerandos 3 a 5 da Diretiva 2003/96 que o legislador da União procurou, por meio da distinção entre carburantes e combustíveis de aquecimento e prevendo um determinado número de níveis mínimos de tributação, assegurar o bom funcionamento do mercado interno.
- 32 Ora, uma interpretação do artigo 2.º, n.º 3, da referida diretiva no sentido de que os Estados-Membros devem aplicar a todos os produtos utilizados como carburante ou como combustível de aquecimento uma taxa de imposto prevista, respetivamente, para outro carburante ou para outro combustível de aquecimento permite aproximar os regimes tributários nacionais, evitando que um mesmo produto seja tributado em determinados Estados-Membros como carburante, ao passo que, noutros Estados-Membros, fica sujeito à taxa do imposto sobre combustíveis de aquecimento. Assim interpretado, o mecanismo implementado por esta disposição contribui efetivamente para o bom funcionamento do mercado interno.
- 33 Além disso, a interpretação do artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 no sentido de considerar determinante o critério da utilização enquanto carburante ou enquanto combustível de aquecimento permite excluir eventuais distorções de concorrência entre produtos utilizados para os mesmos fins.
- 34 Assim, num primeiro momento, há que determinar a utilização que é feita do produto em causa, como carburante ou como combustível de aquecimento, antes de fixar, num segundo momento, consoante o caso, qual o carburante ou o combustível de aquecimento equivalente, na aceção desta disposição.
- 35 Como salienta o advogado-geral no n.º 48 das suas conclusões, o conceito de «equivalência de produto» deve, tanto quanto possível, ser interpretado sob o ângulo da substituibilidade ou da permutabilidade dos produtos energéticos em causa. Nos processos principais, há, pois, que verificar se um dos produtos que consta do anexo I, quadro C, da Diretiva 2003/96 podia ter sido utilizado como substituto dos referidos produtos energéticos para alcançar o resultado pretendido nos casos concretos. Deste modo, garante-se que dois produtos que desempenham a mesma função são tributados ao mesmo nível.
- 36 Há que esclarecer igualmente que, quando não haja substituto na aceção do número anterior, deve identificar-se, consoante o caso, o carburante ou o combustível de aquecimento que, atendendo às suas propriedades e ao fim a que se destina, mais se aproxima do produto em causa. Desta forma respeita-se a obrigação de proceder à distinção entre carburantes e combustíveis de aquecimento, no que respeita aos produtos para os quais níveis mínimos de tributação não tenham sido fixados individualmente a nível da União Europeia.
- 37 Daqui resulta que o «carburante ou combustível de aquecimento equivalente» na aceção do artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 deve ser determinado, em primeiro lugar, em função da utilização dada ao produto em causa, como carburante ou como combustível de aquecimento, antes de identificar qual dos carburantes ou dos combustíveis de aquecimento que figuram no quadro pertinente do anexo I da Diretiva 2003/96 esse produto efetivamente substitui aquando da sua utilização, ou, caso este não exista, aquele que, atendendo às suas propriedades e ao fim a que se destina, mais se aproxima do produto em causa.
- 38 Atendendo ao precedente, há que responder à questão submetida que o requisito, que figura no artigo 2.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, segundo o qual os produtos energéticos diferentes daqueles para os quais um nível de tributação é especificado na referida diretiva são tributados de acordo com a sua utilização, à taxa prevista para o carburante ou para o combustível de aquecimento equivalente, deve ser interpretado no sentido de que há que determinar, num primeiro momento, se o produto em causa é utilizado como carburante ou como combustível de aquecimento, antes de identificar, num segundo momento, qual dos carburantes ou combustíveis de aquecimento, consoante os casos, de entre os que constam do quadro correspondente do anexo I desta diretiva, o produto em causa



substituí efetivamente na sua utilização, ou, caso este não exista, qual dos referidos carburantes ou dos referidos combustíveis de aquecimento lhe é mais próximo, atendendo às suas propriedades e ao fim a que se destina.

### Quanto às despesas

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

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

**O requisito, que figura no artigo 2.º, n.º 3, 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, segundo o qual os produtos energéticos diferentes daqueles para os quais um nível de tributação é especificado na referida diretiva são tributados de acordo com a sua utilização, à taxa prevista para o carburante ou para o combustível de aquecimento equivalente, deve ser interpretado no sentido de que há que determinar, num primeiro momento, se o produto em causa é utilizado como carburante ou como combustível de aquecimento, antes de identificar, num segundo momento, qual dos carburantes ou combustíveis de aquecimento, consoante os casos, de entre os que constam do quadro correspondente do anexo I desta diretiva, o produto em causa substituí efetivamente na sua utilização, ou, caso este não exista, qual dos referidos carburantes ou dos referidos combustíveis de aquecimento lhe é mais próximo, atendendo às suas propriedades e ao fim a que se destina.**

Assinaturas