



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

2 de junho de 2016\*

«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»

No processo C-355/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad Pleven (Tribunal Administrativo de Pleven, Bulgária), por decisão de 10 de julho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de julho de 2014, no processo

«**Polihim-SS**» EOOD

contra

**Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,**

sendo interveniente:

**Okrazhna prokuratura Pleven,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente de secção, E. Juhász e C. Vajda (relator), juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 28 de outubro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da «Polihim-SS» EOOD, por D. Dobrev, L. Angelov, avocats, e S. Stefanova,

\* Língua do processo: búlgaro.

- em representação do Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, por V. Tanov, avocat, S. Yordanova e N. Yotsova-Toteva,
- em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova e D. Drambozova, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,  
profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), e 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 (JO 2003, L 283, p. 51).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «Polihim-SS» EOOD (a seguir «Polihim») ao Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (diretor das Alfândegas de Svishtov, Bulgária), a respeito de coimas aplicadas à Polihim por ter retirado produtos energéticos de um entreposto fiscal sem pagar os impostos especiais de consumo correspondentes.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

#### Diretiva 2003/96

- 3 Nos termos do artigo 2.º da Diretiva 2003/96:

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

[...]

Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715;

[...]

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.

[...]

4. A presente diretiva não é aplicável:

- a) À tributação da produção de calor e [à] tributação dos produtos abrangidos pelos códigos NC 4401 e 4402.
- b) Às seguintes utilizações de produtos energéticos e eletricidade:
  - produtos energéticos utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento.
  - dupla utilização de produtos energéticos.

Entende-se que um produto energético tem uma dupla utilização quando é utilizado quer como combustível de aquecimento quer para fins que não o de carburante ou de combustível de aquecimento. A utilização de produtos energéticos para redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos será considerada como dupla utilização.

- eletricidade utilizada principalmente para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos.
- eletricidade, quando corresponder a mais de 50% do custo de um produto. Entende-se por ‘custo de um produto’[...] o somatório de todas as aquisições de bens e serviços, acrescidos das despesas de pessoal e do consumo de capital fixo, a nível da empresa, tal como definida no artigo 11.º Este custo calcula-se como valor médio por unidade. Entende-se por ‘custo da eletricidade[...]’ o valor real de aquisição da eletricidade ou o custo da sua produção, se for produzida na empresa.
- processos mineralógicos.

Neste contexto, a expressão ‘processos mineralógicos’ designa os processos que, nos termos do Regulamento (CEE) n.º 3037/90 do Conselho, de 9 de outubro de 1990, relativo à nomenclatura estatística das atividades económicas na Comunidade Europeia [(JO 1990, L 293, p. 1), se encontram classificados na nomenclatura NACE sob o código DI 26, ‘Fabricação de outros produtos minerais não metálicos’.

Todavia, as disposições do artigo 20.º serão aplicáveis a estes produtos energéticos.

[...]»

4 O artigo 4.º da Diretiva 2003/96 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 [imposto sobre o valor acrescentado]), calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos energéticos e de eletricidade à data de introdução no consumo.»

5 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«A partir de 1 de janeiro de 2004, os níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento são os fixados no quadro C do anexo I.»

6 O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da referida diretiva prevê:

«1. Para além das disposições gerais previstas na 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), conforme alterada pela Diretiva 2000/47/CE do Conselho, de 20 de julho de 2000 (JO 2000, L 193, p. 73)] relativas às utilizações isentas de produtos tributáveis, e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas:

a) Produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade. No entanto, por razões de política ambiental, os Estados-Membros podem sujeitar estes produtos a imposto, sem que tenham de respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos na presente diretiva. Nesse caso, a tributação destes produtos não será tomada em consideração para efeitos da observância do nível mínimo de tributação aplicável à eletricidade fixado no artigo 10.º»

7 O quadro C do anexo I desta mesma diretiva, intitulado «Níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento e à eletricidade», apresenta-se como segue:

	Utilização por empresas	Não empresas
[...]	[...]	[...]
Fuelóleo pesado (em euros por 1 000 kg) Códigos NC 2710 19 11 a 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Diretiva 2008/118

8 Segundo os considerandos 8 e 9 da Diretiva 2008/118:

«(8) Dado que, para o correto funcionamento do mercado interno, é necessário que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros, importa clarificar a nível comunitário em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo e bem assim quem é o devedor do imposto especial de consumo.

(9) Dado que constitui um imposto sobre o consumo de determinados produtos, o imposto especial de consumo não deverá ser cobrado relativamente a produtos que, em determinadas circunstâncias, tenham sido inutilizados ou irremediavelmente perdidos.»

9 O artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva prevê:

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

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

10 Nos termos do artigo 4.º da Diretiva 2008/118:

«Para efeitos da presente diretiva, bem como das suas disposições de execução, entende-se por:

1) ‘Depositário autorizado’, a pessoa singular ou coletiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto.

[...]

11) ‘Entreposto fiscal’, o local onde são produzidos, transformados, detidos, recebidos ou expedidos pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, em determinadas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que está situado o entreposto fiscal.»

11 O artigo 7.º, n.ºs 1 a 3, da Diretiva 2008/118, que figura na secção I do capítulo II da mesma, secção intitulada «Momento e local de exigibilidade», enuncia o seguinte:

«1. O imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.

2. Para efeitos da presente diretiva, por ‘introdução no consumo’ entende-se:

- a) A saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto;
- b) A detenção fora de um regime de suspensão do imposto de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo caso o imposto especial de consumo não tenha sido cobrado em conformidade com as disposições comunitárias e a legislação nacional aplicáveis;

[...]

3. O momento de introdução no consumo corresponde:

- a) Nas situações referidas no [n.º 1], alínea a), subalínea ii), do artigo 17.º, ao momento da receção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelo destinatário registado;
- b) Nas situações referidas no n.º 1, alínea a), subalínea iv), do artigo 17.º, ao momento da receção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelo destinatário;

[...]»

12 O artigo 15.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que figura no capítulo III da mesma, capítulo intitulado «Produção, transformação e detenção», dispõe:

«Quando o imposto especial de consumo a que estão sujeitos os produtos não tenha sido pago, a produção, transformação e detenção desses produtos devem ter lugar num entreposto fiscal.»

*Direito búlgaro*

- 13 Nos termos do *Zakon za aktsizite i danăchnite skladove* (Lei relativa aos impostos especiais de consumo e aos entrepostos fiscais, Dv n.º 91, de 15 de novembro de 2015, a seguir «lei relativa aos impostos especiais de consumo»), que transpõe a Diretiva 2008/118 para o direito búlgaro:

«Estão sujeitos as impostos especiais de consumo:

[...]

- 3) os produtos energéticos e a energia elétrica;

[...]»

- 14 O artigo 4.º da referida lei dispõe:

«Para efeitos da presente lei, entende-se por:

[...]

- 14) ‘Consumidor final isento do imposto especial de consumo’, um comerciante independente ou uma pessoa singular ou coletiva que tem o direito de receber produtos energéticos utilizados para fins isentos do imposto, com fundamento no certificado de isenção de impostos especiais de consumo de que é titular.»

- 15 Na sua versão em vigor até 16 de julho de 2012, o artigo 20.º da lei relativa aos impostos especiais de consumo previa:

«(1) A dívida de imposto especial de consumo torna-se exigível no momento da introdução no consumo dos produtos sujeitos a imposto.

(2) Entende-se por ‘introdução no consumo’:

1. a saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um entreposto fiscal, exceto quando, nas condições e segundo as modalidades previstas pela presente lei, os produtos circulem em regime de suspensão do imposto a partir do momento em que são retiradas; assim como a retirada de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de uma pequena destilaria especializada ou de um lagar de um pequeno viticultor;

[...]»

- 16 Na sua redação em vigor desde 17 de julho de 2012, o artigo 20.º, n.º 2, desta lei dispõe:

«(2) Entende-se por ‘introdução no consumo’:

1. a saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um entreposto fiscal, exceto quando, nas condições e segundo as modalidades previstas pela presente lei, os produtos circulem em regime de suspensão do imposto a partir do momento em que saem;

[...]»

- 17 Nos termos do artigo 24.º desta lei:

«[...]

(2) São isentos do imposto especial de consumo os produtos energéticos:

[...]

3. utilizados na produção de energia elétrica por pessoas que tenham obtido uma licença de produção de energia elétrica concedida segundo as modalidades da lei relativa à energia;

[...]

(3) A isenção ao abrigo do n.º 2, pontos 1 a 5, só é aplicável ao consumidor final isento do imposto especial de consumo».

18 O n.º 3 do artigo 24.º da lei relativa aos impostos especiais de consumo foi revogado em 17 de julho de 2012.

19 O artigo 24.º a desta lei, em vigor desde 17 de julho de 2012, prevê:

«[...] (1) A isenção do imposto especial de consumo sobre os produtos energéticos mencionados no artigo 24.º, n.º 2, pontos 1 a 5, só é aplicável a pessoas que sejam titulares de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo.»

20 Nos termos do artigo 24.º e da referida lei, em vigor a partir de 17 de julho de 2012:

«(1) Com base no certificado emitido, o consumidor final isento do imposto especial de consumo está autorizado a receber produtos energéticos isentos do imposto nas instalações identificadas no certificado, onde os produtos energéticos serão recebidos, descarregados e utilizados.

(2) O consumidor final isento do imposto especial de consumo só pode utilizar os produtos energéticos recebidos para os fins mencionados no certificado emitido para as instalações respetivas.

[...]»

21 O artigo 33.º, n.ºs 1 e 3, desta mesma lei, na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal, está assim redigido:

«[...]

«(1) As taxas de imposto especial de consumo sobre os produtos energéticos utilizados como combustível são as seguintes:

[...]

2. para os óleos pesados com os códigos NC 2701 19 61 a 2710 19 69, os restantes óleos pesados que não sejam óleos lubrificantes, incluídos no código NC 2710 19 99, e para os produtos energéticos com os códigos NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 e 2710 99: de 50 levs por 1 000 kg;

[...]

(3) Para efeitos da aplicação das taxas mencionadas no n.º 1, os produtos sujeitos a imposto especial de consumo introduzidos no consumo serão acompanhados de um documento segundo um modelo definido pelo decreto de execução da presente lei.»



- 22 O artigo 33.º, n.º 4, da lei relativa aos impostos especiais de consumo, na sua versão em vigor a partir de 16 de julho de 2012, previa:

«As taxas mencionadas no n.º 1 são aplicáveis se quem introduziu os produtos no consumo dispuser do documento mencionado no n.º 3, certificado pela pessoa que utilizará os produtos para um fim idóneo, com exceção de GPL em garrafas para efeitos de combustão, retiradas de um entreposto fiscal situado na proximidade de um depósito de garrafas. [...]»

- 23 O artigo 33.º, n.º 4, desta lei, na sua versão em vigor desde 17 de julho de 2012, dispõe:

«As taxas mencionadas no n.º 1 são aplicáveis se quem introduziu os produtos no consumo dispuser do documento mencionado no n.º 3, certificado pela pessoa que utilizará os produtos para um fim idóneo, com exceção de GPL em garrafas destinadas a aquecimento, retiradas de um entreposto fiscal.»

- 24 Nos termos do artigo 112.º, n.º 1, da referida lei:

«Uma pessoa que, sendo sujeito passivo de imposto, não pague o imposto especial de consumo fica sujeita a uma coima correspondente ao dobro do montante do imposto especial de consumo não pago, que não poderá ser inferior a 500 levs.»

- 25 Nos termos do artigo 13.º do Decreto de execução da lei relativa aos impostos especiais de consumo, na sua versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «decreto de execução»):

«(1) A isenção do imposto especial de consumo dos produtos energéticos mencionados no artigo 24.º, n.º 2, pontos 1, 2, 3, 4 e 5, da presente lei apenas é aplicável aos comerciantes independentes ou a pessoas coletivas que sejam titulares de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo.

[...]

(5) Quando um produto energético seja integrado, diretamente ou através de um meio de propagação, num processo relacionado com a libertação de calor utilizado para fins residenciais e industriais, será considerado um produto energético destinado a ser utilizado como combustível.

[...]»

- 26 O artigo 80.º do decreto de execução prevê:

«(1) A fatura relativa ao imposto especial de consumo é emitida pelos sujeitos passivos, com exceção das pessoas mencionadas no artigo 3.º, pontos 2 e 3, [da lei relativa aos impostos especiais de consumo], segundo o modelo que figura no anexo n.º 14. A fatura relativa ao imposto especial de consumo é emitida pelos consumidores finais isentos do imposto apenas quando os produtos energéticos sejam utilizados para fins diferentes dos indicados no certificado.

[...]

(5) A fatura relativa ao imposto especial de consumo é emitida na data de introdução no consumo dos produtos sujeitos a imposto, com exceção dos casos visados pelo artigo 20.º, n.º 2, pontos 5, 15, 16, 17 e 18, [da lei relativa aos impostos especiais de consumo].»



27 O artigo 80.ºa do referido decreto de execução tem o seguinte teor:

«(1) Nos casos em que são aplicadas taxas reduzidas de imposto especial de consumo, nos termos do artigo 33.º, n.º 1, ou a taxa prevista no artigo 33.ºa, n.º 1, [da lei relativa aos impostos especiais de consumo], aos lubrificantes que contêm, em conformidade com as suas especificações técnicas, gásóleo marcado, a pessoa que os introduz no consumo preencherá e emitirá, em quatro exemplares, um documento segundo o modelo que figura no anexo n.º 14a.

(2) O primeiro exemplar destina-se ao emitente e o segundo à pessoa indicada como destinatário na fatura relativa ao imposto especial de consumo. O terceiro e quarto exemplares devem acompanhar o produto até ao consumidor. O quarto exemplar destina-se ao consumidor dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo destinados a combustão. O terceiro exemplar destina-se à pessoa que introduziu os produtos no consumo.

[...]»

28 O artigo 82.º, n.ºs 5 e 6, deste mesmo decreto de execução dispõe:

«(5) A declaração relativa ao imposto especial de consumo será acompanhada de uma cópia das faturas relativas ao imposto, bem como da fatura emitida de acordo com o modelo que figura no anexo n.º 14a, respeitante aos produtos energéticos introduzidos no consumo para efeitos de combustão, com exceção dos produtos visados pelo artigo 33.º, n.º 1, pontos 5 e 7, [da lei relativa aos impostos especiais de consumo], e ao GPL introduzido no consumo em garrafas para efeitos de combustão, garrafas estas retiradas de um entreposto fiscal situado na proximidade de um depósito de garrafas.

(6) À declaração relativa ao imposto especial de consumo apenas é junta uma cópia das faturas relativas ao imposto, no que diz respeito aos produtos energéticos introduzidos no consumo com destino a consumidores finais isentos do imposto, e no que diz respeito ao GPL introduzido no consumo em garrafas para efeitos de combustão, retiradas de um entreposto fiscal situado na proximidade de um depósito de garrafas.»

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

29 Decorre da decisão de reenvio que 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.

30 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. Decorre da decisão de reenvio que a TETS Bobov dol utilizou os óleos pesados para a produção de eletricidade, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96.

31 Por ocasião de uma inspeção fiscal a que a Polihim foi submetida, as autoridades aduaneiras búlgaras constataram que, nas suas declarações de imposto especial de consumo emitidas para os períodos de tributação de 1 a 30 de junho de 2012 e de 1 a 30 de setembro de 2012, 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 do artigo 24.º, n.º 2, ponto 3, da lei relativa aos impostos especiais de consumo.

- 32 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 constata a existência de uma infração administrativa.
- 33 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.
- 34 Por decisão de 27 de maio de 2013, o diretor das Alfândegas de Svishtov 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 do artigo 112.º, n.º 1, da lei 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.
- 35 A Polihim interpôs recurso dessa decisão para o Rayonen sad de Lukovit (Tribunal Distrital de Lukovit, Bulgária). Na sua sentença, esse órgão jurisdicional sublinhou que os produtos em causa no processo principal tinham sido retirados do entreposto fiscal da Polihim sem que esta tivesse pagado os impostos especiais de consumo correspondentes, em violação do artigo 20.º, n.º 1, da lei relativa aos impostos especiais de consumo. Segundo o referido órgão jurisdicional, nesta matéria, era irrelevante que esses produtos tivessem sido diretamente entregues à TETS Bobov dol, uma vez que a Petros Oyl, declarada como destinatária dos mesmos nos documentos fiscais emitidos pela própria Polihim, não possuía o estatuto de consumidor final isento do imposto especial de consumo. No entanto, aquele órgão jurisdicional reformou a decisão de 27 de maio de 2013, tendo reduzido o montante das coimas aplicadas.
- 36 A Polihim recorreu dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio.
- 37 Por considerar que, para responder aos problemas suscitados pelo litígio que lhe foi submetido, é necessário interpretar certas disposições das Diretivas 2008/118 e 2003/96, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) No caso de produtos energéticos introduzidos no consumo e retirados de um entreposto aduaneiro pertencente a um depositário autorizado, [que são] vendidos, [no âmbito de uma] transação comercial, a um comprador que não dispõe de autorização para a produção de eletricidade, nem de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo, e que são revendidos por este comprador a um terceiro que dispõe de autorização para a produção de eletricidade e ainda de uma autorização emitida pelas autoridades competentes do Estado-Membro para receção de produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo e de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo, ao qual os produtos energéticos [foram] fornecidos diretamente pelo depositário autorizado, sem que o comprador [tenha tomado] posse efetiva dos mesmos, [deve] o conceito de ‘consumo de produtos energéticos’, [que figura] no artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva [2008/118], ser interpretado no sentido de que os produtos energéticos são consumidos pelo seu comprador direto, o qual não os utiliza efetivamente em [nenhum processo determinado], ou deve ser interpretado no sentido de que são consumidos pelo terceiro, que os utiliza efetivamente num processo por ele levado a cabo?

- 2) No caso de produtos energéticos introduzidos no consumo e retirados de um entreposto aduaneiro pertencente a um depositário autorizado, [que são] vendidos, [no âmbito de uma] transação comercial, a um comprador que não dispõe de autorização para a produção de eletricidade, nem de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo, e que são revendidos por este comprador a um terceiro que dispõe de autorização para a produção de eletricidade e ainda de uma autorização emitida pelas autoridades competentes do Estado-Membro para recepção de produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo e de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo, ao qual os produtos energéticos são fornecidos diretamente pelo depositário autorizado, sem que o comprador tome posse efetiva dos mesmos, [deve a expressão] ‘utilizados para produzir eletricidade’, [que figura] no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), [primeiro período,] da Diretiva [2003/96], ser interpretad[a] no sentido de que os produtos energéticos são [utilizados] pelo seu comprador direto, o qual não os utiliza efetivamente em [nenhum processo determinado, ou no sentido de que esses produtos energéticos são utilizados pelo terceiro que os utiliza efetivamente [em nenhum processo determinado, ou deve ser interpretada no sentido de que são consumidos pelo terceiro, que os utiliza efetivamente num processo por ele levado a cabo] para um dos fins prosseguidos pela concessão da isenção do imposto, nomeadamente, [a combustão] para produção de eletricidade?
- 3) [Estão o]s produtos energéticos [...] sujeitos ao imposto especial de consumo, tendo em conta os princípios da legislação [da União Europeia] sobre impostos especiais de consumo, em especial o artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118 e o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, e, na afirmativa, a que taxa, [a dos carburantes ou a dos produtos energéticos combustíveis], quando se verifica que [esses] foram fornecidos a um consumidor final que dispõe das respetivas [licenças e] autorizações, nos termos do direito nacional, para a produção de eletricidade [bem como] de um certificado de consumidor final isento do imposto especial de consumo, e que recebeu os produtos diretamente do depositário autorizado, [mas que não é] o primeiro comprador dos mesmos?
- 4) [Estão o]s produtos energéticos [...] sujeitos ao imposto especial de consumo, tendo em conta os princípios da legislação [da União] sobre impostos especiais de consumo, em especial o artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118 e o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, e [isso] à taxa aplicável aos [carburantes], quando se verifica que [...] foram consumidos ou utilizados para um dos fins prosseguidos pela concessão da isenção do imposto, [a saber,] a produção de eletricidade, por uma pessoa que dispõe das respetivas [licenças e] autorizações nos termos do direito nacional e que recebeu os produtos diretamente do depositário autorizado, [mas que não é] o primeiro comprador dos mesmos?»

### Quanto às questões prejudiciais

#### *Quanto à primeira e segunda questões*

- 38 Com a primeira e segunda questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, 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.

- 39 A título preliminar, há que sublinhar que os produtos em causa no processo principal, concretamente óleos pesados classificados no código NC 2710 19 64, constituem produtos energéticos do código NC 2710, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96, e são tributáveis nas condições previstas nesta diretiva. Constituem igualmente produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2008/118, cujo consumo está direta ou indiretamente sujeito aos impostos especiais de consumo por força do regime estabelecido por esta última diretiva. Importa acrescentar que a utilização a que esses produtos se destinavam, a saber, a produção de eletricidade numa central térmica, não figura entre as utilizações excluídas do âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96 por força do seu artigo 2.º, n.º 4, alínea b).
- 40 Decorre do artigo 4.º e do artigo 19.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, conjugados com o quadro C do anexo I da mesma diretiva, que o nível de tributação aplicável aos óleos pesados como os que estão em causa no processo principal não deve ser inferior a 15 euros por 1 000 kg.
- 41 Por conseguinte, esses óleos pesados devem ser tributados em conformidade, a menos que lhes seja aplicável uma isenção ou uma redução do imposto.
- 42 A este respeito, resulta do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 que os Estados-Membros devem isentar, nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas, os produtos energéticos e a eletricidade utilizados para produzir eletricidade, bem como a eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade.
- 43 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se a venda pela Polihim dos produtos em causa no processo principal a um comprador intermediário, sem que este último tenha alguma vez tomado posse efetiva dos mesmos, constitui uma introdução no consumo dos referidos produtos, na aceção do artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, e, portanto, se as condições a que a sua isenção se encontra subordinada deviam estar satisfeitas no momento dessa venda.
- 44 Conclui-se que, para responder à primeira e segunda questões, tal como reformuladas no n.º 38 do presente acórdão, se deve determinar, numa primeira fase, o momento em que os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis, em conformidade com o artigo 7.º da Diretiva 2008/118, e, numa segunda fase, as condições a que a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 está subordinada.

Quanto ao momento em que os impostos especiais de consumo se tornam exigíveis

- 45 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (acórdão de 26 de março de 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, n.º 23 e jurisprudência aí referida).
- 46 Em primeiro lugar, no que diz respeito aos próprios termos do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, importa salientar que esta disposição define o momento da exigibilidade como o momento da introdução no consumo do produto sujeito ao imposto especial de consumo.

- 47 Além disso, decorre do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva que, para efeitos desta, 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».
- 48 Impõe-se concluir que, tendo em conta o significado habitual do termo «saída» em linguagem corrente, o membro de frase «a saída [...] de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto», que figura no artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, designa a saída física desses produtos do entreposto fiscal, e não a sua venda.
- 49 Em segundo lugar, importa sublinhar que uma tal interpretação do artigo 7.º, n.º 1, e do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118 corresponde aos objetivos prosseguidos por esta diretiva.
- 50 Uma vez que o imposto especial de consumo é, como recorda o considerando 9 da Diretiva 2008/118, um imposto sobre o consumo, esta diretiva estabelece, como prevê o seu artigo 1.º, n.º 1, o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, entre os quais figuram, nomeadamente, os produtos energéticos e a eletricidade abrangidos pela Diretiva 2003/96.
- 51 Assim, visto que o imposto especial de consumo incide sobre o consumo, e não sobre a venda, o momento da exigibilidade tem de se situar o mais próximo possível do consumidor.
- 52 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.
- 53 Em terceiro lugar, importa salientar, relativamente ao contexto da Diretiva 2008/118, que o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da mesma diretiva refere, nomeadamente, a hipótese da saída irregular de um produto sujeito a imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto. Uma vez que a expressão «saída irregular» só pode ser entendida no sentido de que designa a saída física de um produto desse regime, o emprego dessa expressão nesta disposição reforça a interpretação segundo a qual a introdução no consumo, para efeitos da referida disposição, tem lugar no momento da saída física de um produto sujeito a imposto especial de consumo de um regime de suspensão do imposto.
- 54 Além disso, decorre do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, conjugado com o artigo 15.º, n.º 2, da mesma, que os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto são detidos por um depositário autorizado num entreposto fiscal. Daqui se conclui que os impostos especiais de consumo não são exigíveis enquanto os produtos em causa forem detidos por um depositário autorizado no seu entreposto fiscal, uma vez que, nesta situação, não se pode considerar que os mesmos saíram de um regime de suspensão do imposto, na aceção do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118.
- 55 Decorre das considerações precedentes 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.

Quanto às condições de isenção referidas no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96

- 56 No caso vertente, é dado assente que os óleos pesados em causa no processo principal foram diretamente entregues, a partir do entreposto fiscal da Polihim, à TETS Bobov dol, sociedade que explora uma central térmica e que tem a qualidade de consumidor final autorizado pelo direito nacional a receber produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo, e que esses óleos foram utilizados nessa central térmica para produzir eletricidade. Todavia, embora o artigo 14.º, n.º 1,



alínea a), da Diretiva 2003/96 preveja a isenção dos produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade, as autoridades nacionais recusaram isentar do imposto especial de consumo esses óleos pesados, com o fundamento de que o destinatário mencionado nos documentos fiscais que acompanhavam as entregas não preenchia as exigências impostas pelo direito nacional para beneficiar dessa isenção.

- 57 A este respeito, cumpre referir que a Diretiva 2003/96 não resolve a questão de saber de que forma deve ser produzida a prova da utilização dos produtos energéticos para fins que dão direito à isenção. Pelo contrário, como decorre do seu artigo 14.º, n.º 1, esta diretiva confia aos Estados-Membros a missão de fixarem as condições das isenções nela visadas, tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas.
- 58 Ora, uma exigência imposta pelo direito nacional, como a que está em causa no processo principal, que subordina 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 mencionado no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, uma vez que pode facilitar, como sublinha acertadamente o Governo búlgaro, 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.
- 59 Não deixa de ser verdade que, no exercício do poder de que dispõem para fixar as condições a que está subordinada a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figura, designadamente, o princípio da proporcionalidade (v., por analogia, acórdão de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27 e jurisprudência aí referida).
- 60 No caso vertente, é dado assente, por um lado, que a TETS Bobov dol preenchia as exigências prescritas pelo direito nacional para receber, na qualidade de consumidor final, produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo e, por outro, que os produtos em causa no processo principal foram utilizados por esta sociedade para produzir eletricidade, ou seja, para fins que dão direito à isenção de imposto especial de consumo, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96.
- 61 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio não mencionou nenhuma circunstância que possa deixar presumir que as operações comerciais em causa no processo principal, que implicam vendas sucessivas de óleos pesados e a sua entrega direta a um destinatário isento do imposto especial de consumo, tenham sido realizadas com o intuito de beneficiar fraudulenta ou abusivamente de uma isenção do imposto.
- 62 Nestas condições, num caso como o do processo principal, a recusa das autoridades nacionais de isentarem de imposto especial de consumo os óleos pesados, pelo simples facto de a pessoa declarada pelo depositário autorizado como seu destinatário não ter a qualidade de consumidor final autorizado pelo direito nacional a receber produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo, sem verificar, com base nas provas apresentadas, se as exigências materiais impostas para que esses óleos pesados 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 (v., por analogia, acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 29).
- 63 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder 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 seu destinatário, não ter a qualidade de consumidor final autorizado pelo direito nacional a receber produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo.

*Quanto à terceira e quarta questões*

- 64 Tendo em conta a resposta dada à primeira e segunda questões, não há que responder à terceira e quarta questões submetidas.

**Quanto às despesas**

- 65 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 (Nona Secção) declara:

- 1) **O artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, 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.**
- 2) **O 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, 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 seu destinatário, não ter a qualidade de consumidor final autorizado pelo direito nacional a receber produtos energéticos isentos do imposto especial de consumo.**

Assinaturas