



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
MACIEJ SZPUNAR  
apresentadas em 22 de fevereiro de 2018<sup>1</sup>

**Processo C-49/17**

**Koppers Denmark ApS  
contra  
Skatteministeriet**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca)]

«Reenvio prejudicial — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Diretiva 2003/96/CE — Artigo 21.º, n.º 3 — Consumo de produtos energéticos nas instalações de um estabelecimento que produz produtos energéticos — Produtos energéticos utilizados para fins diferentes do de carburantes ou combustíveis de aquecimento — Consumo de um solvente como combustível numa instalação para destilação de alcatrão»

### **Introdução**

1. A questão jurídica em causa no caso em apreço refere-se, essencialmente, à relação entre várias disposições 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<sup>2</sup>. Há que reconhecer que esta diretiva não é propriamente um paradigma de uma redação clara e lógica de disposições jurídicas sendo, por isso, difícil interpretá-la, de todos os prismas, de forma inteiramente coerente e satisfatória. Contudo, considero que a análise das disposições da Diretiva 2003/96 que interessam ao órgão jurisdicional de reenvio à luz de outras disposições desta diretiva permite dar uma resposta inequívoca às questões prejudiciais suscitadas, embora a resposta deixe um pouco a desejar em termos de congruência com a regulamentação contida na diretiva.

### **Quadro jurídico**

#### *Direito da União*

2. O artigo 1.º da Diretiva 2003/96 dispõe que «[o]s Estados-Membros devem tributar os produtos energéticos e a eletricidade de acordo com o disposto na presente diretiva».

<sup>1</sup> Língua original: polaco.

<sup>2</sup> JO 2003, L 283, p. 51.

3. O artigo 2.º da diretiva define o seu âmbito de aplicação do seguinte modo:

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

[...]

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

[...]

4. A presente diretiva não é aplicável a:

[...]

b) As seguintes utilizações de produtos energéticos e eletricidade:

— produtos energéticos utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento.

[...]».

4. Nos termos do artigo 21.º da Diretiva 2003/96:

«1. Para além das disposições gerais que definem o facto gerador e das disposições relativas ao pagamento estabelecidas na Diretiva 92/12/CEE [3], o montante da tributação que incide sobre os produtos energéticos tornar-se-á igualmente exigível aquando da ocorrência de um dos factos geradores referidos no n.º 3 do artigo 2.º da presente diretiva.

[...]

3. O consumo de produtos energéticos nas instalações de um estabelecimento que produz produtos energéticos não é considerado como facto gerador de imposto se disser respeito a produtos energéticos produzidos nas instalações do estabelecimento. [...] Se se destinar a fins não relacionados com a produção de produtos energéticos e, em particular, à tração de veículos, o consumo será considerado como facto gerador de imposto.

[...]».

### ***Direito nacional***

5. Segundo as informações apresentadas no pedido de decisão prejudicial, durante o período relevante para os factos no processo principal o solvente utilizado como combustível era tributável na Dinamarca nos termos do § 1, n.º 3, da Mineralolieafgiftsloven (Lei relativa ao imposto especial sobre os produtos petrolíferos), do § 1, n.º 1, ponto 1, da Kuldioxidafgiftsloven (Lei relativa ao imposto sobre o dióxido de carbono), e do § 1, n.º 1, da Svovlafgiftsloven (Lei relativa ao imposto sobre o enxofre).

3 Diretiva 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). Esta diretiva estava em vigor à data dos factos no processo principal. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da diretiva, os produtos energéticos ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no momento da sua produção ou entrada no território da União.

6. O § 7, n.º 3, da Lei relativa ao imposto sobre o dióxido de carbono e o § 8, n.º 4, da Lei relativa ao imposto sobre o enxofre transpõem o artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96. No período relevante para os factos no processo principal, o § 7, n.º 3, da Lei relativa ao imposto sobre o dióxido de carbono tinha a seguinte redação:

«Os produtos energéticos abrangidos pelo âmbito de aplicação do § 2, n.º 1, quando sejam utilizados diretamente na produção de um produto energético equivalente, estão isentos do imposto sobre o dióxido de carbono. Esta disposição não é aplicável, contudo, aos produtos energéticos que são utilizados como carburante.»

Por sua vez, o § 8, n.º 4 da Lei relativa ao imposto sobre o enxofre, na sua versão em vigor à data dos factos no processo principal, dispunha:

«Os produtos energéticos abrangidos pelo âmbito de aplicação do § 1, quando sejam utilizados diretamente na produção de um produto energético equivalente, estão isentos do imposto sobre o enxofre. Esta disposição não é aplicável, contudo, aos produtos energéticos que são utilizados como carburante.»

### **Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais**

7. A Koppers Denmark ApS (a seguir «Koppers Denmark») é uma sociedade de direito dinamarquês. Na sua fábrica de Nyborg (Dinamarca), produz uma série de produtos derivados da refinação e destilação do alcatrão de hulha, incluindo solventes, que representam entre 3 e 4% da sua produção. Todos estes produtos estão classificados com os códigos NC 2707 ou 2708.

8. De entre os produtos fabricados nas unidades da Koppers Denmark em Nyborg, o solvente é o único que a empresa utiliza como combustível de aquecimento, pelo que este produto está, em princípio, sujeito ao imposto sobre os produtos energéticos. Os restantes produtos, embora possam ser utilizados como combustível de aquecimento, não são utilizados para esse efeito não estando, por conseguinte, sujeitos ao referido imposto.

9. A produção tem lugar na unidade de destilação de alcatrão de hulha e na unidade de produção de naftaleno. Estas duas unidades estão interconectadas e são codependentes de uma mesma fonte de abastecimento de calor e de um sistema de controlo de processos comum. Os resíduos da unidade de destilação de alcatrão de hulha são reprocessados na unidade de produção de naftaleno, e o solvente produzido na unidade de produção de naftaleno é usado como combustível na unidade de destilação de alcatrão de hulha. Seguidamente, o solvente é utilizado como combustível auxiliar na combustão de gás de destilação proveniente tanto da unidade de destilação de alcatrão de hulha como da unidade de produção de naftaleno. O calor produzido no processo de combustão é reaproveitado nessas unidades.

10. Inicialmente, a Koppers Denmark declarava o consumo do solvente para efeitos de tributação do imposto sobre os produtos energéticos, mas depois, por cartas de 13 de novembro e 22 de dezembro de 2008, pediu o reembolso do imposto pago entre 1 de outubro de 2005 e 31 de dezembro de 2007. Em 24 de setembro de 2010, a autoridade tributária dinamarquesa (SKAT) decidiu que o consumo do solvente como combustível de aquecimento na unidade de destilação de alcatrão de hulha da empresa Koppers não beneficiava de isenção de imposto nessa base, uma vez que o solvente não era utilizado no fabrico de produtos energéticos equivalentes que não estão, estes sim, sujeitos a imposto.

11. A Koppers Denmark interpôs recurso desta decisão na Landsskatteretten (Comissão Tributária Nacional) que, em 8 de junho de 2015, confirmou a decisão do SKAT com o fundamento, nomeadamente, de que o consumo do solvente como combustível de aquecimento não está abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, uma vez que o solvente não é

utilizado na produção de produtos energéticos incluídos no âmbito de aplicação da diretiva. Em 7 de setembro de 2015, a Koppers Denmark recorreu da decisão da Landsskatteretten para o Retten i Svendborg (Tribunal de Comarca de Svendborg, Dinamarca), o qual, considerando que o caso suscitava questões de princípio, o remeteu para apreciação em primeira instância ao Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca), nos termos do § 226, n.º 1, da Retsplejeloven (Lei dinamarquesa relativa à administração da justiça).

12. Este último órgão jurisdicional, tendo dúvidas sobre a correta interpretação do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 21.º, n.º 3 da Diretiva [2003/96] ser interpretado no sentido de que o consumo de produtos energéticos de produção própria para a produção de outros produtos energéticos está isento de imposto numa situação como a do processo principal, em que os produtos energéticos produzidos não são utilizados como [combustíveis ou combustíveis de aquecimento]?
- 2) Deve o artigo 21.º, n.º 3 da Diretiva [2003/96] ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem restringir o âmbito da isenção, de modo a abranger apenas o consumo de um produto energético utilizado na produção de um produto energético equivalente ([isto é], um produto energético que, à semelhança do produto energético consumido, esteja [também] sujeito a imposto)?»

13. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de fevereiro de 2017. A Koppers Denmark, o Governo dinamarquês e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas mesmas partes estiveram representadas na audiência de 10 de janeiro de 2018.

## **Análise**

### ***Quanto à primeira questão prejudicial***

#### *Observações liminares*

14. Recorde-se que, com a primeira questão prejudicial, pretende-se saber se, nos termos do artigo 21.º, n.º 3 da Diretiva 2003/96, o consumo de produtos energéticos, pelo seu fabricante, como combustível de aquecimento para a produção de outros produtos energéticos não constitui um facto gerador de imposto sobre os produtos energéticos, caso os produtos energéticos produzidos desta forma não se destinem a ser utilizados nem são utilizados como combustíveis ou combustíveis de aquecimento.

15. O problema jurídico fundamental é a interpretação do conceito de «produtos energéticos» no contexto de produtos que, embora correspondam à definição de produtos energéticos constante do artigo 2.º, n.º 1 da Diretiva 2003/96, não se destinam a ser utilizados nem são utilizados como combustível ou combustível de aquecimento e, por conseguinte, conforme disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da diretiva, esta não se lhes aplica.

16. A Koppers Denmark considera que o disposto no artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado literalmente, devendo, como tal, o conceito de produtos energéticos aí empregue ser entendida como incluindo quaisquer produtos que correspondam à definição constante do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva. O Governo dinamarquês e a Comissão entendem, pelo contrário, que a definição de produtos energéticos deve ser interpretada em conjugação com a exclusão prevista no artigo 2.º, n.º 4,

alínea b), primeiro travessão, da diretiva. Consideram, portanto, que o conceito de produtos energéticos consagrado no artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 inclui apenas os produtos abrangidos pelo âmbito de aplicação da diretiva, ou seja, os destinados a serem utilizados ou os utilizados como carburante ou combustível de aquecimento.

17. À primeira vista, dado que o estabelecimento referido no artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 utiliza os produtos energéticos como combustível de aquecimento nas suas instalações, pode parecer que, por definição, se trata de um estabelecimento que produz produtos energéticos e que, como tal, a disposição mencionada lhe é automaticamente aplicável. Contudo, não se afigura que fosse esta a intenção do legislador, uma vez que, se assim fosse, não teria sentido a disposição do artigo 21.º, n.º 3, segunda frase, da diretiva, em que se mencionam os produtos energéticos e a eletricidade que não são produzidos nas instalações de um estabelecimento que os utiliza para a produção de outros produtos energéticos. A meu ver, no artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96, o que está em causa é a produção final do estabelecimento, e não os subprodutos utilizados subsequentemente para o fabrico de outros produtos. A esta última situação pode, eventualmente, ser aplicável o disposto no artigo 21.º, n.º 6, alínea a), da diretiva, ao passo que o artigo 21.º, n.º 3, exige, para ser aplicável, que os produtos energéticos constituam a produção final do estabelecimento.

18. Por conseguinte, é necessário analisar a relação entre a definição de produtos energéticos constante do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 e a disposição do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da mesma diretiva. A redação destas duas disposições presta-se a diferentes interpretações. Uma delas é a interpretação restritiva do conceito de produtos energéticos como cingindo-se a produtos que não são utilizados para outros fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento. Outra interpretação possível do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 exclui os produtos aí enunciados da tributação harmonizada por força da diretiva, não afetando, no entanto, o alcance dos conceitos nele utilizados.

#### *Interpretação restritiva do conceito de produtos energéticos*

19. A primeira destas possíveis interpretações seria compatível com o raciocínio do Governo dinamarquês e da Comissão. O artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 deveria ser encarado como uma disposição restritiva do âmbito de aplicação dessa diretiva. O seu primeiro travessão explicitaria, assim, a definição de «produtos energéticos» constante do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva, o que implicaria que qualquer utilização deste conceito noutras disposições deveria ser entendida como abrangendo apenas os produtos de uma das categorias enumeradas no artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva, não utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento.

20. Com base no artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, concluir-se-ia que a utilização de produtos energéticos como combustível de aquecimento para a produção de outros produtos energéticos não é um facto gerador de imposto apenas caso esses outros produtos energéticos não sejam utilizados para outros fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento. Esta conclusão parece ter uma justificação lógica. Mas, se assim for, apenas os produtos sujeitos a tributação por força das disposições da Diretiva 2003/96 podem afetar o nível de tributação de outros produtos por ela abrangidos.

21. Esta interpretação apresenta, contudo, uma série de lacunas que, na minha opinião, impedem a sua adoção.

*Críticas à interpretação restritiva do conceito de produtos energéticos - argumentos linguísticos*

22. Do ponto de vista da redação das disposições da Diretiva 2003/96, a interpretação acima apresentada parece descartar o facto de que o artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 não exclui do seu âmbito de aplicação os «produtos referidos no n.º 1» nem os produtos abrangidos pelos códigos da Nomenclatura Combinada que não são utilizados como carburante ou combustível de aquecimento. Esta disposição explicita no primeiro travessão que a Diretiva 2003/96 não é aplicável aos «*produtos energéticos* utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento»<sup>4</sup>.

23. Isto significa que os produtos abrangidos pela definição constante do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, mas que não são utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento, estão fora do âmbito de aplicação desta diretiva, sendo, porém, considerados produtos energéticos na aceção das suas disposições. Esta conclusão é confirmada pelo facto de a própria definição de produtos energéticos constante do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva indicar que, em relação a certas categorias de produtos, estes constituem produtos energéticos quando são utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento. É este o caso dos produtos enunciados no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a), d) e h), da Diretiva 2003/96. Noutros casos, em especial no que diz respeito aos produtos referidos na alínea b) do mesmo número, que são objeto do processo principal, não existe tal reserva.

24. Nas suas observações escritas, a Comissão justificou esta situação referindo que determinadas categorias enumeradas no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 abrangem produtos que, por norma, não são utilizados como carburante ou combustível de aquecimento e, por esta razão, o legislador declarou que estes produtos são considerados produtos energéticos apenas quando são utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento. Todavia, a Comissão considera que os produtos pertencentes às restantes categorias, sendo geralmente utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento, não carecem de qualquer reserva deste tipo.

25. Não deixa de ser um facto que a maioria das categorias de produtos elencados no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 inclui, ainda que em proporções diferentes, tanto produtos que são ou podem ser utilizados como carburante ou combustível de aquecimento como produtos que não podem ou não estão a ser utilizados para esse efeito. Por conseguinte, se o legislador pretendesse empregar o critério do modo de utilização para distinguir com exatidão os produtos energéticos de outros produtos, bastaria para isso completar a definição de produtos energéticos com a devida ressalva geral. No entanto, o legislador pretendeu, aparentemente, estabelecer uma distinção entre os produtos que não são, geralmente, produtos energéticos, pois não são utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento, e os produtos que são produtos energéticos na aceção da diretiva, não estando, ainda assim, sujeitos às suas disposições se (e na medida em que) não forem utilizados para esse efeito. A meu ver, tal não permite tratar a disposição do artigo 2.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 como um elemento indissociável da definição de produtos energéticos e daí concluir que sempre que a diretiva menciona produtos energéticos este conceito exclui os produtos que não sejam utilizados como carburante ou combustível de aquecimento, ainda que estes estejam incluídos na definição constante do seu artigo 2.º, n.º 1.

26. Também não me convence o argumento da Comissão segundo o qual há uma obrigação de interpretar de modo uniforme o conceito de «produtos energéticos», utilizado no artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96. A Comissão alega que, no âmbito da disposição em apreço, este conceito abrange tanto os produtos utilizados em determinado estabelecimento que produza outros produtos energéticos (que designarei por «produtos intermédios») como os próprios produtos finais. No entanto, uma vez

4 O sublinhado é meu.

que os produtos intermédios se destinam a ser utilizados como combustível e estão, por isso, sujeitos às disposições da Diretiva 2003/96, então os produtos finais também estão sujeitos a elas, não podendo, por conseguinte, ser excluídos do seu âmbito de aplicação por força do artigo 2.º, n.º 4, desta diretiva.

27. É claro que, no mesmo ato jurídico, e ainda mais numa mesma disposição, determinado conceito deve ser sempre interpretado da mesma maneira. Considero, porém, que o raciocínio da Comissão acima apresentado está viciado por um erro de lógica definido como *petitio principii*. É por demais evidente que o produto intermédio tem de ser utilizado como combustível no processo de produção dos produtos finais. Uma utilização diferente destes produtos não poderia, aliás, constituir um facto gerador de imposto nos termos da Diretiva 2003/96, não sendo, consequentemente, caso para a eventual aplicação do artigo 21.º, n.º 3, da diretiva. A condição de utilização do produto energético como combustível de aquecimento está, assim, necessariamente preenchida. Contudo, isto não resulta da aplicação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da Diretiva 2003/96 à interpretação do conceito de «produtos energéticos» em relação aos produtos intermédios, mas antes da sua utilização efetiva como combustível de aquecimento.

28. A Comissão cometeu o erro de lógica referido ao extrapolar a utilização efetiva dos produtos intermédios, na aceção de «produtos energéticos», para os produtos finais. Por sua vez, o artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 pode ser interpretado no sentido de que «o consumo de produtos energéticos abrangidos pela definição constante do artigo 2.º, n.º 1, dessa diretiva, como combustível de aquecimento para a produção de outros produtos abrangidos por essa definição, não constitui um facto gerador de imposto». Este raciocínio faz todo o sentido, não havendo necessidade de remeter para o artigo 2.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96. O princípio da uniformidade da interpretação do mesmo conceito no âmbito da mesma disposição não descarta, contudo, a possibilidade de interpretar a noção de «produtos energéticos» como incluindo todos os produtos abrangidos pela definição constante do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96.

29. Considero, porém, que as razões fundamentais que não permitem adotar a tese relativa à necessidade de interpretar conjuntamente o artigo 2.º, n.ºs 1 e 4, da Diretiva 2003/96 são de natureza sistemática.

*Análise do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, no contexto de outras disposições desta diretiva*

30. Conforme disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, esta é aplicável não só à eletricidade mas também aos produtos energéticos enumerados no n.º 1 desse artigo. Por força da diretiva, a eletricidade, à semelhança dos produtos energéticos, está sujeita a tributação, ainda que em condições um pouco diferentes das aplicáveis a estes produtos. De igual modo, segundo o artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões, da Diretiva 2003/96, esta não se aplica à eletricidade «utilizada principalmente para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos», e também «quando corresponder a mais de 50% do custo de um produto». Por seu turno, por força do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, estão sujeitos obrigatoriamente a isenção os «produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade [...]».

31. Seguindo os princípios da interpretação de disposições jurídicas, todos os travessões do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 devem ser interpretados como surtindo o mesmo efeito, ou seja, no sentido em que devem manter a mesma relação com outras disposições da diretiva. Assim, admitindo que o artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da Diretiva 2003/96 limita a definição do conceito de «produtos energéticos», constante do n.º 1 deste mesmo artigo, e que a aceção deste conceito noutras disposições não inclui os produtos utilizados para fins que não sejam os de carburante ou combustível de aquecimento, o mesmo deveria ser também entendido para a eletricidade utilizada nos moldes indicados no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões, da

diretiva. A eletricidade utilizada para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos, bem como a eletricidade que corresponda a mais de 50% do custo de um produto, não ficariam, como tal, abrangidas pelo conceito de eletricidade na aceção da Diretiva 2003/96. Tal não poderia repercutir-se na tributação de outros produtos abrangidos pelas disposições da diretiva.

32. De resto, ao abrigo do artigo 14.º, alínea a), da Diretiva 2003/96 isto conduziria a conclusões absurdas. Com efeito, os produtos energéticos e a eletricidade usados na produção de eletricidade utilizada para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos, bem como a eletricidade correspondente a mais de 50% dos custos dos produtos, não seriam objeto de isenção devendo, por conseguinte, ser tributados segundo os princípios gerais estabelecidos na diretiva. Esta situação é, no entanto, totalmente inaceitável por três razões.

33. Em primeiro lugar, há que referir que, após a sua produção, a eletricidade é transferida pelos distribuidores para a rede de utilizadores que utilizam determinadas quantidades de energia. Não existe, portanto, uma ligação direta entre um produtor específico e a eletricidade por ele produzida e um utilizador específico. Também não há ligação entre o fabricante ou o distribuidor de produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade e o utilizador dessa energia. A identificação e subsequente tributação dos produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade utilizada para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos seria, por conseguinte, extremamente difícil, se não mesmo impossível. Isto seria ainda mais difícil no caso de produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade correspondente a mais de 50% dos custos de outros produtos.

34. Em segundo lugar, mesmo sendo possível proceder à tributação seletiva dos produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade em função da utilização dessa energia ou do seu impacto nos custos de produção de outros produtos, esta tributação privaria de sentido a exclusão prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões, da Diretiva 2003/96. A eletricidade utilizada para o fim aí enunciado não seria, portanto, diretamente tributada, mas o seu preço incluiria o imposto sobre os produtos energéticos utilizados para a sua produção, sendo este encargo indubitavelmente suportado pelos utilizadores de eletricidade, dada a própria natureza dos impostos indiretos.

35. Em terceiro e último lugar, esta interpretação seria também incompatível com a regra estipulada no artigo 21.º, n.º 5 da Diretiva 2003/96, segundo a qual a eletricidade é sujeita a tributação no momento do fornecimento pelo distribuidor. Por via da aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 é possível indicar o momento em que surge a exigibilidade de imposto sobre a eletricidade: como a eletricidade é tributada como produto final, e não na fase em que é usada como combustível para a sua produção, o momento da tributação pode passar para a última etapa do ciclo de produção de eletricidade, ou seja, o momento em que a eletricidade é fornecida ao utilizador. No entanto, admitir que, por força do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões, da Diretiva 2003/96, a exclusão de certas utilizações de eletricidade resulta na não isenção dos produtos energéticos utilizados para a sua produção implicaria que a eletricidade não só seria objeto de tributação, apesar da referida exclusão (v. número anterior), como sê-lo-ia, além do mais, na fase de produção e não na de distribuição.

36. Pelos motivos expostos, considero que não se pode aceitar o raciocínio de que a exclusão prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 vem limitar a definição dos produtos aí mencionados para efeitos de outras disposições da diretiva. Isto é válido tanto para a eletricidade, a que se referem os terceiro e quarto travessões desta disposição, como para os produtos energéticos a que se refere o primeiro travessão.

37. A meu ver, isto não altera, porém, o facto de o artigo 14.º, alínea a), da Diretiva 2003/96 versar sobre isenções fiscais, ao passo que o artigo 21.º, n.º 3, da diretiva designa as situações que não são consideradas como facto gerador de imposto.

38. Por um lado, o resultado, na prática, é o mesmo em ambos os casos. Quando o estabelecimento utiliza produtos energéticos de fabrico próprio para a produção de outros produtos energéticos, torna-se difícil determinar outro momento em que surja a obrigação fiscal, o que, no fundo, se traduz nos mesmos efeitos que teria a isenção fiscal destes produtos. Foi, de resto, nestes termos que a disposição em causa foi transposta para o direito dinamarquês (v. n.º 6 das presentes conclusões).

39. Por outro lado, o que interessa aqui não é tanto o efeito do mecanismo previsto, respetivamente, nos artigos 14.º, n.º 1, alínea a), e 21.º, n.º 3 da Diretiva 2003/96, mas antes a relação aí descrita entre determinados produtos. Trata-se, tanto no primeiro como no segundo caso, de produtos sujeitos às disposições da diretiva, que são utilizados para fabricar outros produtos, incluindo os produtos referidos no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), dessa diretiva [respetivamente, primeiro travessão no caso do artigo 21.º, n.º 3, e terceiro e quarto travessões no caso do artigo 14.º, n.º 1, alínea a)]. Por isso, esta ou outra interpretação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da diretiva deve desembocar na mesma resposta à questão sobre a aplicação destas duas disposições.

40. Resumindo, a interpretação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96, segundo a qual a exclusão aí disposta do âmbito de aplicação da diretiva significa que os produtos dele constantes não podem afetar o nível de tributação de outros produtos abrangidos pelo âmbito de aplicação da diretiva, leva a conclusões inaceitáveis nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da diretiva. Esta interpretação deve ser, por isso, rejeitada tanto no que se refere ao artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões, como no que se refere ao primeiro travessão.

#### *Interpretação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 como isenção fiscal sui generis*

41. Tendo em conta o que precede, considero necessário adotar uma interpretação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), da Diretiva 2003/96 diferente da que propõem o Governo dinamarquês e a Comissão. A meu ver, esta disposição implica, essencialmente, a isenção dos produtos aí enumerados da tributação prevista na diretiva. Assim sendo, estes produtos não estão sujeitos à tributação harmonizada mas constituem, respetivamente, produtos energéticos e eletricidade, na aceção da diretiva. Estruturar esta isenção fiscal como uma exclusão do âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96 significa que os Estados-Membros são livres de configurar a eventual tributação desses produtos segundo regras nacionais distintas. Contudo, esta liberdade está consideravelmente mais cerceada no caso dos produtos que estão incluídos no âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96, mas que são objeto da isenção fiscal prevista pelas suas disposições<sup>5</sup>.

42. Esta interpretação permite manter a coerência entre as disposições da Diretiva 2003/96 no que diz respeito à tributação da eletricidade. A isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 também é, portanto, aplicável no caso dos produtos utilizados para a produção de eletricidade que, por sua vez, é utilizada para um dos fins indicados no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro e quarto travessões desta diretiva, o que permite contornar as dificuldades práticas e lógicas mencionadas nos números 33 a 35 das presentes conclusões.

43. Esta interpretação também é coerente com a versão original da proposta de Diretiva 2003/96 apresentada pela Comissão<sup>6</sup>. Esta proposta não continha disposições correspondentes ao atual artigo 2.º, n.º 4, da diretiva. Previa, ao invés, a isenção de imposto de certas categorias de produtos energéticos, nomeadamente os que não são utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento [atual artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, da Diretiva 2003/96], bem como da eletricidade utilizada principalmente para fins de redução química e em processos eletrolíticos e metalúrgicos [atual artigo 2.º, n.º 4, alínea b), terceiro travessão, da Diretiva 2003/96]<sup>7</sup>. Por sua vez, a

5 Artigo 3.º, n.º 3, da Diretiva 92/12. V. Acórdão de 5 de julho de 2007, Fendt Italiana (C-145/06 e C-146/06, EU:C:2007:411, n.º 44).

6 COM(97) 30 final.

7 V. artigo 13.º, n.º 1, alínea a), da proposta.

disposição correspondente ao atual artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 fazia diretamente menção à definição de produtos energéticos, com os respetivos códigos da Nomenclatura Combinada, que não eram tributados durante a fase de produção e se destinavam à produção de produtos energéticos provenientes do mesmo estabelecimento<sup>8</sup>. Portanto, mesmo sem recorrer a uma análise sistémica, numa conceção como a da proposta de Diretiva 2003/96, a atual posição do Governo dinamarquês e da Comissão não seria defensável.

44. Esta foi também a lógica prevalecente no caso da Diretiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais<sup>9</sup>, que foi substituída pela Diretiva 2003/96. Nos termos do artigo 8.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 92/81 estavam isentos do imposto especial sobre o consumo nela previsto os «óleos minerais utilizados para fins que não sejam os de combustíveis para motores ou combustíveis de aquecimento». O artigo 4.º, n.º 3, desta diretiva dispunha, no entanto, uma regra análoga à prevista no artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96. Assim, com base na Diretiva 92/81, a posição do Governo dinamarquês e da Comissão, apresentada no presente processo, também seria difícil de manter.

45. Quanto à interpretação do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96, a interpretação que proponho implica que esta disposição (primeira frase) é aplicável sempre que os produtos produzidos pelo estabelecimento em causa pertençam a uma das categorias enumeradas no artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva, independentemente de serem utilizados como carburante ou como combustível de aquecimento.

46. Não partilho da opinião do Governo dinamarquês, expressa nas observações apresentadas no âmbito do presente processo, que defende que esta interpretação do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 torna desprovido de sentido o artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão. Como já referi, esta última disposição tem essencialmente por objetivo isentar de imposto harmonizado os produtos nela enunciados, nos termos da presente diretiva, dando simultaneamente aos Estados-Membros flexibilidade para, eventualmente, tributarem estes produtos segundo disposições distintas.

47. Pela mesma razão, não existe, na minha opinião, nenhuma contradição entre a interpretação que proponho e as conclusões decorrentes do Acórdão Fendt Italiana<sup>10</sup>. Deste acórdão resulta, unicamente, que os Estados-Membros não estão autorizados a incluir no regime de tributação harmonizada, previsto na Diretiva 2003/96, produtos utilizados para fins que não o de carburante ou combustível de aquecimento. Mas isto não significa que estes produtos deixem de ser considerados produtos energéticos na aceção da diretiva. De resto, o próprio Tribunal de Justiça emprega o termo «produtos energéticos» para denominar esta categoria de produtos<sup>11</sup>.

48. Resta a questão da *ratio legis* do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 interpretada conforme proponho. Embora se possa entender a lógica subjacente à isenção dos produtos utilizados para a produção de eletricidade, independentemente da sua utilização ulterior, quanto mais não seja pelas razões aduzidas nos n.ºs 33 a 35 das presentes conclusões, a ausência de tributação de produtos energéticos utilizados para a produção de outros produtos energéticos que, por sua vez, não sejam utilizados como carburante ou combustível de aquecimento, pode, ainda assim, não parecer inteiramente justificada.

8 V. artigo 18.º, n.º 3, da proposta.

9 JO 1992, L 316, p. 12.

10 Acórdão de 5 de julho de 2007, C-145/06 e C-146/06, EU:C:2007:411.

11 V. Acórdão de 5 de julho de 2007, Fendt Italiana (C-145/06 e C-146/06, EU:C:2007:411, n.º 41).

49. Na opinião do Governo dinamarquês e da Comissão, a disposição do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 tem por objetivo evitar a dupla tributação dos produtos energéticos: primeiro direta e depois indiretamente, por via da tributação dos produtos energéticos utilizados para a sua produção. Este objetivo da disposição em apreço coadunar-se-ia com a interpretação que o Governo dinamarquês e a Comissão fazem dela, ou seja, que só a utilização de produtos energéticos para a produção de outros produtos energéticos tributados, isto é, produtos utilizados como carburante ou combustível de aquecimento, não constitui um facto gerador de imposto.

50. No entanto, note-se que a Diretiva 2003/96 não institui uma proibição geral da dupla tributação de produtos energéticos. A regra da tributação única aplica-se apenas à eletricidade: é tributada na fase da distribuição, estando os produtos energéticos utilizados para a sua produção isentos (v. n.ºs 34 e 35 das presentes conclusões). Ora, no que respeita aos produtos energéticos, o artigo 21.º, n.º 3, segunda frase, da diretiva contém apenas direitos facultativos para os Estados-Membros, segundo os qual «[estes] podem também considerar como não sendo um facto gerador o consumo de eletricidade e de outros produtos energéticos não produzidos nas instalações desse estabelecimento [isto é, o estabelecimento que produz os produtos energéticos]». Assim sendo, os produtos energéticos utilizados na produção de outros produtos energéticos que não sejam produzidos nas instalações desse estabelecimento são objeto de tributação, independentemente de os produtos finais também serem tributados. É certo que o Reino da Dinamarca fez uso desta possibilidade, ao isentar de imposto todos os produtos energéticos utilizados na produção de produtos energéticos, independentemente do seu local de produção<sup>12</sup>. Todavia, isso não altera o facto de que a Diretiva 2003/96 não contém nenhuma regra geral que dite a tributação única dos produtos energéticos.

51. Aparentemente, são as dificuldades que resultariam da tributação de produtos produzidos e consumidos no mesmo estabelecimento de produção que justificam a disposição do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96. Tal representaria não só um encargo adicional para o estabelecimento, como também implicaria um acompanhamento rigoroso por parte das autoridades fiscais. Estas dificuldades não se colocam no caso de produtos energéticos produzidos por outro fabricante que não o do estabelecimento em que são posteriormente utilizados, uma vez que a obrigação fiscal surge por parte do fabricante ou do distribuidor que, por sua vez, faz incidir esse encargo no preço de venda dos produtos energéticos. Daí que a segunda frase desse mesmo número deixe ao critério dos Estados-Membros a questão da tributação destes casos.

52. Estou ciente de que, mesmo com essa justificação, a interpretação que proponho do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 — segundo a qual o conceito aí empregue de «produtos energéticos» abrange todos os produtos enunciados no artigo 2.º, n.º 1, da diretiva, mesmo aqueles utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento — dá origem a uma lacuna no regime de tributação previsto por esta diretiva. Os produtos energéticos utilizados para a produção de produtos que não estão sujeitos a imposto devem, em princípio, ser objeto de tributação.

53. Contudo, em primeiro lugar, e como a própria Comissão referiu, de resto, nas suas observações (v. n.º 23 das presentes conclusões), no caso das categorias de produtos que são utilizados apenas esporadicamente como carburante ou combustível de aquecimento, o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a), d) e h), da Diretiva 2003/96 já inclui as devidas ressalvas. Assim, os produtos pertencentes a estas categorias não são considerados produtos energéticos na aceção da diretiva, salvo se forem utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento. As restantes categorias incluem, por seu turno, os produtos normalmente utilizados ou destinados a serem utilizados como carburantes ou combustíveis de aquecimento. Daí que a eventual lacuna no regime de tributação só se verifique em circunstâncias excecionais como as que estão em causa no processo principal.

<sup>12</sup> De qualquer modo, isto decorre, na minha opinião, da lei dinamarquesa já referida no n.º 6 das presentes conclusões.

54. Em segundo lugar, interpretar o artigo 2.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96 como uma disposição restritiva do âmbito dos conceitos utilizados no seu artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, o que acarretaria as dificuldades mencionadas nos n.ºs 33 a 35 das presentes conclusões, poria em causa a coerência do regime de tributação previsto nesta diretiva em maior medida do que a lacuna de tributação resultante da interpretação que proponho.

55. É também por este motivo que não me convence o argumento da Comissão segundo o qual o artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 deve ser objeto de uma interpretação estrita por constituir uma exceção ao princípio de tributação dos produtos energéticos. É verdade que as exceções devem ser interpretadas de forma estrita ou, pelo menos, não em sentido lato, mas isto não pode, contudo, dar azo a incongruências fundamentais na interpretação de outras disposições da Diretiva 2003/96, tais como as que menciono nos n.ºs 33 a 35 das presentes conclusões.

56. Em terceiro e último lugar, note-se que a Diretiva 2003/96 contém inúmeras exceções, isenções e derrogações<sup>13</sup>. Consequentemente, o regime previsto na diretiva não se baseia no princípio da tributação universal e sem exceções, sendo que, a meu ver, a lógica deste regime não ficará muito comprometida pela ausência de tributação dos produtos energéticos utilizados nas instalações do estabelecimento que os produziu.

57. Tendo em conta as considerações acima expostas, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que o artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «produtos energéticos» nela utilizado abrange todos os produtos referidos no artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva, independentemente de serem ou não utilizados como carburante ou combustível de aquecimento.

### *Quanto à segunda questão prejudicial*

58. A segunda questão prejudicial consiste em saber se os Estados-Membros podem limitar a aplicação do artigo 21.º, n.º 3, da Diretiva 2003/96 às situações em que um produto energético é utilizado na produção de produtos energéticos tributáveis nos termos da diretiva. O órgão jurisdicional de reenvio não especifica, porém, se só está em causa limitar os produtos energéticos utilizados como carburante ou combustível de aquecimento e, consequentemente, produtos não isentos nos termos do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão da diretiva, ou se se trata de limitações adicionais que abrangem, por exemplo, produtos que não se enquadram em nenhuma das numerosas isenções previstas na diretiva.

59. Contudo, independentemente disto, há que distinguir a natureza jurídica da disposição do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 da da disposição do artigo 21.º, n.º 3, segunda frase, desta diretiva<sup>14</sup>.

60. A disposição do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96 é vinculativa para os Estados-Membros. Os Estados devem, por isso, proceder à sua transposição para a legislação nacional e assegurar a sua plena eficácia. Não podem, por conseguinte, limitar de modo algum o seu âmbito de aplicação de uma forma que se desvie da correta interpretação decorrente, designadamente, do acórdão que o Tribunal de Justiça irá proferir sobre o caso em apreço. Assim, se o Tribunal considerar que, conforme proposto por mim, a resposta à primeira questão prejudicial é a de que esta disposição se

<sup>13</sup> Para além das isenções analisadas nas presentes conclusões, v., por ex., artigo 2.º, n.º 4, alínea b), segundo e quinto travessões, artigos 15.º e 17.º, e derrogações para determinados Estados-Membros previstas no artigo 18.º, 18.ºA e 18.ºB da Diretiva 2003/96.

<sup>14</sup> Recorde-se que o artigo 21.º, n.º 3, segunda frase, da Diretiva 2003/96 dispõe que «[o]s Estados-Membros podem também considerar como não sendo um facto gerador o consumo de eletricidade e de outros produtos energéticos não produzidos nas instalações desse estabelecimento» (o sublinhado é meu).

aplica à produção de todos os produtos energéticos na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, independentemente do modo como são utilizados, os Estados-Membros não estão autorizados a limitar a sua aplicação. A resposta à segunda questão prejudicial, relativa ao artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da diretiva será, assim, negativa.

61. Quanto à disposição do artigo 21.º, n.º 3, segunda frase, da Diretiva 2003/96, a sua utilização é facultativa, sendo, aparentemente, possíveis várias modalidades para a sua aplicação. Inclinar-me-ia, portanto, a pensar que os Estados-Membros dispõem aqui de uma margem de discricção bastante maior.

62. No entanto, o processo principal diz respeito à utilização de produtos energéticos nas instalações do estabelecimento que as fabrica, ou seja, à aplicação do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da Diretiva 2003/96. A questão relativa à interpretação da segunda frase desta disposição seria, por isso, de índole meramente hipotética. Proponho, como tal, limitar a resposta à segunda questão prejudicial à interpretação do artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, da diretiva.

### **Conclusões**

63. À luz de todas as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões submetidas pelo Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca):

- 1) O artigo 21.º, n.º 3, primeira frase, 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, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «produtos energéticos» nela utilizado abrange todos os produtos referidos no artigo 2.º, n.º 1, da diretiva, independentemente de serem ou não utilizados como carburante ou combustível de aquecimento.
- 2) Os Estados-Membros não podem restringir o âmbito de aplicação desta disposição com base no tipo ou utilização dos produtos energéticos produzidos pelo estabelecimento ao qual esta disposição se aplica.