



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

28 de janeiro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Regime geral dos impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Irregularidade ocorrida durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Circulação de produtos em regime de suspensão do imposto — Produtos em falta no momento da entrega — Cobrança do imposto especial de consumo na falta de prova da inutilização ou da perda dos produtos»

No processo C-64/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 11 de novembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de fevereiro de 2015, no processo

BP Europa SE

contra

Hauptzollamt Hamburg-Stadt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator) e E. Regan, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da BP Europa SE, por D. Völker e A. Grin, Rechtsanwälte,
- em representação do Hauptzollamt Hamburg-Stadt, por J. Thaler, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat e M. Wasmeier, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a BP Europa SE (a seguir «BP Europa») ao Hauptzollamt Hamburg-Stadt (estância aduaneira da cidade de Hamburgo), a propósito do imposto sobre a energia que lhe é exigido devido à quantidade de gasóleo em falta na entrega desse produto num entreposto fiscal situado na Alemanha.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/118

- 3 A Diretiva 2008/118 contém, nomeadamente, os seguintes considerandos:
 - «(1) A 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 L 76, p. 1)], foi por diversas vezes alterada de forma substancial. Devendo ser efetuadas novas alterações, deverá ser substituída a referida diretiva por motivos de clareza.
 - (2) A fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno, importa manter harmonizadas as condições de exigibilidade dos impostos especiais de consumo no respeitante aos produtos abrangidos pela Diretiva 92/12/CEE[...].
- [...]
- (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.

[...]»

4 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118:

«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 [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)];

[...]»

5 O artigo 4.º da Diretiva 2008/118 dispõe:

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

[...]

7) ‘Regime de suspensão do imposto’, um regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não abrangidos por um procedimento ou regime aduaneiro suspensivo, em que a cobrança do imposto especial de consumo é suspensa;

[...]

11) ‘Entrepósito 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.»

6 Nos termos do artigo 7.º da referida diretiva:

«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;

[...]

4. Não é considerada introdução no consumo a inutilização total ou a perda irremediável dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, por causa inerente à própria natureza dos produtos, devido a caso fortuito ou de força maior, ou na sequência de autorização das autoridades competentes do Estado-Membro.

Para efeitos da presente diretiva, considera-se que os produtos estão totalmente inutilizados ou irremediavelmente perdidos quando deixem de poder ser utilizados como produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Deve fazer-se prova suficiente da inutilização total ou da perda irremediável dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em causa às autoridades competentes do Estado-Membro em que ocorreu a inutilização total ou a perda irremediável ou, quando não for possível determinar o local em que ocorreu a perda, do local em que foi detetada.

[...]»

7 O artigo 10.º da mesma diretiva enuncia:

«1. Quando, durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, tenha ocorrido uma irregularidade que conduza à sua introdução no consumo nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º, a introdução no consumo tem lugar no Estado-Membro em que ocorreu a irregularidade.

2. Quando, durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, tenha sido detetada uma irregularidade que conduza à sua introdução no consumo nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º, e não seja possível determinar o local em que ocorreu a irregularidade, considera-se que esta ocorreu no Estado-Membro e no momento em que foi detetada.

3. Nas situações a que se referem os n.ºs 1 e 2, as autoridades competentes do Estado-Membro em que os produtos foram ou se considera que foram introduzidos no consumo informam as autoridades competentes do Estado-Membro de expedição.

4. Quando os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto não tenham chegado ao destino e não tenha sido detetada durante a circulação nenhuma irregularidade que conduza à sua introdução no consumo nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º, considera-se que ocorreu uma irregularidade no Estado-Membro de expedição e no momento em que teve início a circulação, salvo se, no prazo de quatro meses a contar do início da circulação, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º, for feita prova suficiente às autoridades competentes do Estado-Membro de expedição do termo da circulação, nos termos do n.º 2 do artigo 20.º, ou do local em que ocorreu a irregularidade.

[...]

6. Para efeitos do presente artigo, entende-se por ‘irregularidade’ uma situação que ocorra durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, com exceção da referida no n.º 4 do artigo 7.º, devido à qual a circulação ou parte da circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não tenha terminado nos termos do n.º 2 do artigo 20.º»

8 Nos termos do artigo 16.º, n.º 2, alíneas c) e d), da Diretiva 2008/118, o depositário autorizado deve manter uma contabilidade das existências e dos movimentos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e deve introduzir no seu entreposto fiscal e inscrever na sua contabilidade, logo após o termo da circulação, todos os produtos que circulem em regime de suspensão do imposto.

9 O artigo 17.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«Os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto no território da Comunidade, mesmo que os produtos circulem através de um país ou território terceiro:

a) De um entreposto fiscal para:

i) outro entreposto fiscal;

[...]»

10 O artigo 19.º, n.º 2, alínea c), da mesma diretiva prevê que o destinatário registado deve prestar-se a qualquer controlo por forma a que a Administração do Estado-Membro de destino se possa certificar da receção efetiva dos produtos.

11 Nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118:

«A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto termina, nos casos referidos no n.º 1, alínea a), [...] i)[...], do artigo 17.º, no momento em que é feita a entrega ao destinatário dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo [...]»

Diretiva 2003/96

12 Segundo os artigos 1.º e 2.º da Diretiva 2003/96, os Estados-Membros cobram um imposto, em especial sobre o gasóleo abrangido pelo código 2710 19 41 da Nomenclatura Combinada.

Direito alemão

13 Nos termos do § 8 da Lei do imposto sobre a energia (Energiesteuergesetz), de 15 de julho de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1534, a seguir «EnergieStG»), com a epígrafe «Exigibilidade do imposto em caso de introdução no consumo»:

«(1) O imposto é exigível quando os produtos energéticos na aceção do § 4 são retirados do entreposto fiscal sem que lhes seja aplicado outro regime de suspensão ou são retirados para serem utilizados ou consumidos no entreposto fiscal (entrada em circulação). Se a entrada em circulação for seguida de um procedimento de isenção fiscal (§ 24, n.º 1), o imposto não se torna exigível.

(1a) O imposto não é exigível em caso de inutilização total ou perda irremediável dos produtos energéticos por causa inerente à própria natureza dos produtos, ou devido a caso fortuito ou de força maior. Consideram-se totalmente inutilizáveis ou irremediavelmente perdidos os produtos energéticos cuja utilização, enquanto tal, deixa de ser possível. A destruição total ou perda irremediável dos produtos energéticos devem ser provadas de forma bastante.

[...]»

14 O § 11 da EnergieStG, com a epígrafe «Circulação proveniente de e com destino a outros Estados-Membros», estabelece:

«(1) Os produtos energéticos na aceção do § 4 podem circular em regime de suspensão de imposto através de países e territórios terceiros,

[...]

2. de entrepostos fiscais situados noutros Estados-Membros ou por expedidores registados do local de importação noutros Estados-Membros

a) para entrepostos fiscais

[...]

situados no território fiscal;

[...]

(4) [...] Nos casos referidos no n.º 1, ponto 2, a circulação em regime de suspensão de suspensão do imposto especial de consumo termina quando os produtos energéticos são acolhidos no entreposto fiscal de destino [...]»

15 Nos termos do § 14 da EnergieStG, com a epígrafe «Irregularidades durante a circulação»:

«(1) Entende-se por ‘irregularidade’ uma situação que ocorra durante a circulação em regime de suspensão do imposto especial de consumo, com exceção das situações referidas no n.º 1a do § 8, devido à qual a circulação ou parte da circulação não tenha terminado corretamente.

[...]

(3) Caso seja detetada uma irregularidade no território fiscal durante a circulação em regime de suspensão do imposto de um entreposto fiscal situado noutro Estado-Membro ou de um local de importação noutro Estado-Membro e não seja possível determinar o local em que ocorreu a irregularidade, considera-se que a mesma ocorreu no território fiscal e no momento em que foi detetada.

(4) Caso os produtos energéticos em regime de suspensão do imposto especial de consumo tenham sido expedidos do território fiscal para um outro Estado-Membro (§ 11, n.º 1, ponto 1, § 13, n.º 1) e não tenham chegado ao seu destino, sem que tenha sido detetada uma irregularidade durante a referida circulação, considera-se que a irregularidade nos termos do n.º 1 ocorreu no território fiscal e no momento em que teve início a circulação, salvo se, no prazo de quatro meses a contar do início da circulação, o expedidor fizer prova bastante de que os produtos energéticos

1. chegaram ao seu destino e a circulação foi terminada de forma regular ou

2. não chegaram ao seu destino em virtude de uma irregularidade ocorrida no exterior do território fiscal.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 Em janeiro de 2011, a BP Europa expediu por navio 2,4 milhões de litros de gasóleo abrangidos pelo código 2710 19 41 da Nomenclatura Combinada, a partir de um entreposto fiscal situado nos Países Baixos, com destino a um entreposto fiscal situado na Alemanha. O transporte ocorreu em regime de suspensão do imposto dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, conforme previsto nos artigos 17.º a 31.º da Diretiva 2008/118.

- 17 No local de destino, o proprietário do entreposto fiscal situado na Alemanha verificou, após entrega do gasóleo, que tinha recebido uma quantidade inferior em 4 854 litros em relação à indicada no documento administrativo eletrónico elaborado para efeitos de aplicação do regime de suspensão, ou seja, 0,202% da quantidade declarada, e informou as autoridades aduaneiras no aviso de receção.
- 18 Por decisão de 16 de janeiro de 2012, a estância aduaneira da cidade de Hamburgo aplicou o imposto sobre a energia, no montante de 24,93 euros, à quantidade de gasóleo em falta que excedia o limiar de tolerância de 0,2%, geralmente admitido pela Administração alemã,.
- 19 O Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) negou provimento ao recurso interposto pela BP Europa contra a referida tributação. Com efeito, considerou que a quantidade de gasóleo em falta se devia a uma irregularidade ocorrida no território fiscal, que teve por consequência a introdução no consumo desse produto. O Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário) pergunta, em sede de recurso de «Revision», se essa apreciação jurídica do litígio, que decorre da aplicação do direito nacional que transpõe a Diretiva 2008/118, obedece às exigências desta, designadamente às relacionadas com os requisitos de exigibilidade dos impostos especiais de consumo e com a determinação do Estado-Membro competente para os cobrar, quando só uma parte dos produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino.
- 20 Foi nestas condições que o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118/CE ser interpretado no sentido de que os seus pressupostos apenas estão preenchidos caso a quantidade total dos produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não tenham chegado ao destino ou, tendo em consideração o artigo 10.º, n.º 6, da Diretiva 2008/118/CE, a regulamentação também pode ser aplicada a casos em que apenas uma parte dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto não tenham chegado ao destino?
- 2) Deve o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE ser interpretado no sentido de que a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto apenas termina no momento em que o destinatário descarrega na totalidade o meio de transporte, pelo que a constatação da existência de uma quantidade em falta durante a operação de descarga ainda ocorre durante a circulação?
- 3) O artigo 10.º, n.º 2, em conjugação com o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118/CE, opõe-se a uma disposição nacional nos termos da qual a competência para a cobrança do imposto do Estado-Membro de destino (para além dos casos excluídos nos termos do artigo 7.º, n.º 4, [desta diretiva]) está apenas subordinada à constatação da existência de uma irregularidade e à impossibilidade de determinar o local em que ocorreu a irregularidade, ou é ainda necessário verificar que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo foram introduzidos no consumo por via da sua saída de um regime de suspensão do imposto?
- 4) Deve o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/11/CE ser interpretado no sentido de que quando é detetada uma irregularidade nos termos do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE se deve presumir a introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto e que não tenham chegado ao destino em todos os casos em que não é possível apresentar a prova da inutilização total ou da perda irremediável da quantidade em falta detetada, prevista no artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118/CE?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

- 21 Nos termos do artigo 2.º da Diretiva 2008/118, estão sujeitos a imposto especial de consumo os produtos visados no seu artigo 1.º, designadamente os produtos energéticos abrangidos pela Diretiva 2003/96, no momento da sua produção no território da União Europeia ou da sua importação para este território. Enquanto o facto gerador do imposto especial de consumo é, assim, a produção no referido território ou a importação para o mesmo dos produtos em causa, este imposto só se torna exigível, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, no momento da introdução no consumo desses produtos.
- 22 Segundo o artigo 17.º, n.º 1, alínea a), i), da Diretiva 2008/118, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem circular em regime de suspensão do imposto no território da União, nomeadamente, como no processo principal, de um entreposto fiscal situado num Estado-Membro para outro entreposto fiscal situado noutra Estado-Membro. Tal regime de suspensão caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos abrangidos por esse regime ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto (v., neste sentido, acórdão Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, n.º 42). Consequentemente, no que se refere aos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, esse regime adia a exigibilidade do referido imposto até à verificação de um requisito de exigibilidade (v., neste sentido, acórdão Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, n.º 78).
- 23 Relativamente aos produtos a que seja aplicável um regime de suspensão do imposto, entende-se por introdução no consumo, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, a saída, mesmo irregular, desse regime.
- 24 Embora, nos termos do seu artigo 6.º, n.º 1, a Diretiva 92/12 prevesse a exigibilidade do imposto não só no momento da introdução no consumo dos produtos em causa mas também «no momento da [...] constatação das faltas», a Diretiva 2008/118 não prevê este caso de exigibilidade para os produtos em falta.
- 25 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, em substância, a que regras de exigibilidade devem estar sujeitos, em aplicação da Diretiva 2008/118, os produtos que circulam em regime de suspensão quando, no momento da entrega, sejam apuradas quantidades de produtos inferiores às quantidades existentes no local de partida.
- 26 Uma vez que, nos termos do seu artigo 7.º, n.º 2, alínea a), a Diretiva 2008/118 faz depender a exigibilidade do imposto, relativamente aos produtos em regime de suspensão do imposto, à saída desse regime, há que responder primeiro à segunda questão que incide sobre as disposições do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, segundo as quais a circulação desses produtos termina no momento em que é feita a entrega ao destinatário.

Quanto à segunda questão

- 27 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto termina, no sentido desta disposição, numa situação como a do processo principal, no momento em que o destinatário desses produtos verifica, após o descarregamento completo do meio de transporte que continha os produtos em causa, que a quantidade desses produtos é inferior à que lhe devia ser entregue.

- 28 Uma vez que a Diretiva 2008/118 não define o que se deve entender pela expressão segundo a qual «a entrega [é feita] ao destinatário dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo», há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para a interpretação de uma disposição de direito da União, se devem tomar em consideração simultaneamente os seus termos, o seu contexto e os seus objetivos (v., nomeadamente, acórdão Espanha/Parlamento e Conselho, C-44/14, EU:C:2015:554, n.º 44).
- 29 Quanto, em primeiro lugar, à letra do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, importa salientar que este visa os produtos em si mesmos, sem se referir de todo aos meios através dos quais são transportados. É, portanto, a receção efetiva dos produtos, enquanto tais, pelo destinatário, que deve ser tida em conta para determinar o momento da entrega, não apenas o transporte até ao destinatário do respetivo continente, seja ele qual for.
- 30 Quanto, em segundo lugar, ao contexto em que se inserem as disposições em causa da Diretiva 2008/118, há que notar que o artigo 20.º desta diretiva faz parte do seu capítulo IV, com a epígrafe «Circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto». Entre as disposições desse capítulo figuram as do artigo 19.º, n.º 2, alínea c), da referida diretiva, segundo as quais o destinatário deve prestar-se a qualquer controlo por forma a que a Administração do Estado-Membro de destino se possa certificar da receção efetiva dos produtos em causa. Assim, o legislador da União quis tornar a receção efetiva dos produtos o elemento determinante das condições em que a circulação dos produtos que circulam em regime de suspensão do imposto deve ser apreciada no momento da entrega. Nenhuma outra disposição do referido capítulo requer uma interpretação diferente.
- 31 Em terceiro lugar, as disposições do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, ao precisarem o momento em que termina a circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, pretendem definir o momento em que, como referido no n.º 23 do presente acórdão, esses produtos devem ser considerados introduzidos no consumo e determinar, por conseguinte, o momento em que o imposto sobre esses produtos se torna exigível.
- 32 Além disso, sendo o imposto em apreço um imposto sobre o consumo, como enuncia o considerando 9 da Diretiva 2008/118, que assenta na quantidade de produtos propostos ao consumo, o momento da exigibilidade deste imposto deve ser fixado de forma a ser possível medir a quantidade exata dos produtos em causa. Tendo em conta este objetivo, o artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva, ao precisar que a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto termina quando a entrega é feita ao destinatário desses produtos, deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que essa entrega ocorre no momento em que este último pode ter conhecimento da quantidade exata dos produtos que efetivamente recebeu.
- 33 Caso a entrega fosse considerada adquirida no momento em que o meio de transporte dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo chega ao destino, sem o destinatário ter podido medir a quantidade efetivamente entregue, a exigibilidade do imposto não obedeceria, então, às exigências próprias à natureza do imposto em causa, que pressupõe, como referido no número anterior, um conhecimento exato da quantidade dos produtos introduzidos no consumo. É a razão pela qual, numa situação como a do processo principal, não se pode considerar que a entrega dos produtos em causa teve lugar antes do descarregamento completo do meio de transporte que contém esses produtos.
- 34 Além disso, ao exigir que o depositário, de acordo com o artigo 16.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 2008/118, introduza no seu entreposto fiscal e inscreva na sua contabilidade, logo após o termo da circulação, todos os produtos que circulem em regime de suspensão do imposto, fazendo assim coincidir essas operações materiais e contabilísticas com o termo da circulação, o legislador da União quis que esse termo ocorresse no momento em que os produtos em causa são efetivamente recebidos pelo depositário e em que a sua quantidade pode ser medida com exatidão para efeitos de registo contabilístico no entreposto.

35 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto termina, no sentido desta disposição, numa situação como a do processo principal, no momento em que o destinatário desses produtos verifica, após o descarregamento completo do meio de transporte que continha os produtos em causa, que a quantidade desses produtos é inferior à que lhe devia ser entregue.

Quanto à terceira e quarta questões

36 Com a sua terceira e quarta questões, que importa examinar em segundo lugar, em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 devem ser interpretadas no sentido de que as situações que regem são exclusivas da situação visada no artigo 7.º, n.º 4, desta diretiva e no sentido de que se opõem a uma disposição do direito nacional que, transpondo o artigo 10.º, n.º 2, da diretiva, não faz depender a sua aplicação da introdução no consumo dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo causada pela sua saída do regime de suspensão do imposto.

37 Segundo o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, quando, durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, tenha sido detetada uma irregularidade que conduza à sua introdução no consumo nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 7.º, desta diretiva, e não seja possível determinar o local em que ocorreu a irregularidade, considera-se que esta ocorreu no Estado-Membro e no momento em que foi detetada.

38 Resulta destas disposições que visam o caso em que a irregularidade, detetada durante a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, conduziu à introdução daqueles no consumo mediante a saída deste regime.

39 Assim, uma disposição nacional que transponha o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não pode, em princípio, prever que se considere essa irregularidade ocorrida no Estado-Membro e no momento em que foi detetada, sem fazer depender esta presunção do requisito de que a irregularidade tenha conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa.

40 É notório que o § 14 da EnergieStG, que procede à referida transposição, não menciona tal requisito.

41 Todavia, é jurisprudência constante que, ao aplicar o direito interno, os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a interpretá-lo, na medida do possível, à luz do texto e da finalidade da diretiva em causa para atingir o resultado por ela prosseguido e cumprir assim o disposto no artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE. Com efeito, esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando decidem dos litígios que lhes são submetidos (v., nomeadamente, acórdão Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 24).

42 A este respeito, cabe recordar que, para efeitos do artigo 10.º da Diretiva 2008/118, o n.º 6 deste artigo define a «irregularidade» como a situação que ocorre durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, com exceção da referida no n.º 4 do artigo 7.º, desta diretiva, devido à qual a circulação ou parte da circulação de produtos não tenha terminado nos termos do n.º 2 do artigo 20.º da referida diretiva.

43 Ora, a deteção de produtos em falta na entrega de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto revela uma situação necessariamente passada durante a qual os produtos em falta não foram objeto dessa entrega e cuja circulação não terminou, portanto, em conformidade com o disposto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Consequentemente, essa situação constitui uma irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, desta diretiva. Uma irregularidade

desta natureza conduz necessariamente à saída do regime de suspensão do imposto e, por conseguinte, à introdução no consumo, presumida em conformidade com o disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva.

- 44 Neste contexto, embora uma disposição nacional de transposição do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, como o § 14 da EnergieStG, não mencione que a sua aplicação depende do requisito de que a irregularidade tenha conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa, tal omissão não obsta à aplicação dessa disposição nacional quando se verifique a falta de produtos, a qual implica necessariamente a referida introdução no consumo.
- 45 Por outro lado, é de salientar que a irregularidade prevista no artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 abrange uma situação, como recordado no n.º 42 do presente acórdão, diferente da prevista no artigo 7.º, n.º 4, da mesma diretiva, ou seja, diferente da «inutilização total ou [da] perda irremediável dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo».
- 46 Assim, sendo produzida a prova da inutilização total ou da perda irremediável de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto, não pode, nesta situação, haver introdução no consumo na aceção do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, nem, em consequência, aplicação do artigo 10.º, n.º 2, desta diretiva. Assim, as situações abrangidas por estas disposições são verdadeiramente exclusivas da situação prevista no artigo 7.º, n.º 4, da mesma diretiva.
- 47 Em face das considerações expostas, há que responder à terceira e quarta questões que as disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 devem ser interpretadas no sentido de que:
- as situações que abrangem são exclusivas da situação prevista no artigo 7.º, n.º 4, desta diretiva, e
 - o facto de uma disposição nacional de transposição do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, como a que está em causa no processo principal, não mencionar expressamente que a irregularidade que esta disposição da diretiva prevê tem de ter conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa não obsta à aplicação dessa disposição nacional quando se verifique a falta de produtos, a qual implica necessariamente a referida introdução no consumo.

Quanto à primeira questão

- 48 Com a primeira questão, que importa examinar em último lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que é aplicável não só quando a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino mas também aos casos em que só parte desses produtos não chegou ao destino.
- 49 Importa recordar que, de acordo com a referida disposição, quando produtos sujeitos ao imposto especial de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto não tenham chegado ao destino e não tenha sido detetada durante a circulação nenhuma irregularidade que conduza à sua introdução no consumo, em conformidade com o disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118, considera-se que ocorreu uma irregularidade no Estado-Membro de expedição e no momento em que teve início a circulação.
- 50 Assim, a própria letra do artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 não reserva de forma alguma a aplicação desta disposição apenas aos casos em que a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto tenha chegado ao destino.
- 51 Nem o contexto nem a finalidade da referida disposição lhe conferem outro alcance.

- 52 Por um lado, tal como as disposições dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º da Diretiva 2008/118, as do n.º 4 deste artigo abrangem os casos em que ocorram irregularidades durante a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto. Como recordado no n.º 42 do presente acórdão, o n.º 6 do referido artigo, para efeitos deste mesmo artigo, define a «irregularidade» aí prevista como a situação devido à qual essa circulação ou parte dessa circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo não terminou nos termos do n.º 2 do artigo 20.º da referida diretiva. Assim, o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 insere-se num contexto em que o legislador da União quis prever todas as situações de irregularidade, incluindo, portanto, as que afetam apenas parte da circulação.
- 53 Por outro lado, as disposições do artigo 10.º da Diretiva 2008/118 têm por objeto a fixação de regras de determinação do Estado-Membro onde os produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto devem ser considerados introduzidos no consumo devido a irregularidades ocorridas durante a circulação. Nada permite considerar, atento esse objetivo, que o legislador da União, ao adotar o n.º 4 deste artigo, que prevê o caso em que a irregularidade, apesar de ocorrida durante a circulação, não foi, contudo, detetada durante essa circulação, quis reservar a aplicação do regime fixado neste número apenas aos casos em que a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino.
- 54 Atendendo às considerações expostas, há que responder à primeira questão que o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que é aplicável não só quando a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino mas também aos casos em que só parte desses produtos não chegou ao destino.

Quanto às despesas

- 55 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 (Sexta Secção) declara:

- 1) **O artigo 20.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 circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto termina, no sentido desta disposição, numa situação como a do processo principal, no momento em que o destinatário desses produtos verifica, após o descarregamento completo do meio de transporte que continha os produtos em causa, que a quantidade desses produtos é inferior à que lhe devia ser entregue.**
- 2) **As disposições conjugadas dos artigos 7.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 devem ser interpretadas no sentido de que:**
 - **as situações que abrangem são exclusivas da situação prevista no artigo 7.º, n.º 4, desta diretiva, e**
 - **o facto de uma disposição nacional de transposição do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, como a que está em causa no processo principal, não mencionar expressamente que a irregularidade que esta disposição da diretiva prevê tem de ter conduzido à introdução no consumo dos produtos em causa não obsta à aplicação dessa disposição nacional quando se verifique a falta de produtos, a qual implica necessariamente a referida introdução no consumo.**

- 3) **O artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que é aplicável não só quando a quantidade total de produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegou ao destino mas também aos casos em que só parte desses produtos não chegou ao destino.**

Assinaturas