# CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
# JULIANE KOKOTT
apresentadas em 18 de Julho de 2007 [1]

## I — Introdução

1. No litígio no processo principal, perante a Cour de cassation francesa, entre a Société Pipeline Méditerrannée et Rhône (SPMR) e a administração das alfândegas francesa [2], está em causa a franquia de imposto especial de consumo sobre hidrocarbonetos que, devido a falha técnica, foram derramados de um oleoduto.

2. A franquia prevista no artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo [3], pressupõe que as perdas tenham ocorrido durante o regime de suspensão do imposto e que resultem de caso fortuito ou de caso de força maior, ou que sejam consideradas perdas «inerentes à própria natureza dos produtos». A Cour de cassation pede que o Tribunal de Justiça efectue uma interpretação destes conceitos.

## II — Quadro jurídico

### A — *A Directiva 92/12*

3. De acordo com o seu artigo 3.°, a Directiva 92/12 aplica-se, nomeadamente, a óleos minerais, tal como definidos nas respectivas directivas.

4. O artigo 5.°, n.° 1, desta directiva estabelece o momento em que se constitui a obrigação fiscal:

«Os produtos referidos no n.° 1 do artigo 3.° ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no momento da sua produção no território da Comunidade, tal como definido no artigo 2.°, ou da sua importação nesse território.

1 — Língua original: alemão.

2 — Mais precisamente, a administration des douanes et droits indirects (Administração das Alfândegas e Impostos Indirectos) e a direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (Direcção Nacional da Informação e dos Inquéritos Aduaneiros, a seguir «DNRED»).

3 — Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1). As alterações a que a directiva foi entretanto sujeita não afectam as disposições em causa no litígio.

Considera-se 'importação de um produto sujeito ao imposto especial de consumo' a entrada desse produto na Comunidade [...]»

5. Já o artigo 6.°, n.° 1, precisa o momento a partir do qual o imposto especial de consumo é exigível, isto é, o facto gerador do imposto propriamente dito:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo, em conformidade com o n.° 3 do artigo 14.°

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

a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;

c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.»

6. O artigo 14.° da directiva define os pressupostos da aplicação de uma franquia às perdas:

«1. O depositário autorizado beneficiará de uma franquia para as perdas ocorridas durante o regime de suspensão, devido a casos fortuitos ou a casos de força maior determinados pelas autoridades de cada Estado-Membro. Beneficiará igualmente, em regime de suspensão, de uma franquia para as perdas atinentes à própria natureza dos produtos durante o processo de produção e transformação, o armazenamento e o transporte. Cada Estado-Membro fixará as condições em que serão concedidas essas franquias. Estas franquias aplicam-se igualmente aos operadores referidos no artigo 16.° durante o transporte de produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

2. As perdas referidas no n.° 1 ocorridas durante o transporte intracomunitário de produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo deverão ser determinadas segundo as regras do Estado-Membro de destino.

3. Sem prejuízo do artigo 20.°, caso se verifiquem outras faltas para além das perdas

referidas no n.º 1 e no caso de perdas para as quais não seja concedida a franquia referida no n.º 1, o imposto será cobrado em função das taxas em vigor no Estado-Membro em causa no momento em que ocorreram as perdas, devidamente determinadas pelas autoridades competentes, ou, eventualmente, no momento em que sejam constatadas essas faltas.»

B — *Legislação nacional*

7. O código aduaneiro francês, que, de acordo com o tribunal de reenvio, efectuou a transposição da Directiva 92/12, dispõe o seguinte no seu artigo 158.º C:

«As perdas dos produtos colocados em entreposto fiscal de armazenagem de produtos petrolíferos não estão sujeitas a imposto se se provar perante a Administração:

1. Que resultam de caso fortuito ou de caso de força maior;

2. Ou que são atinentes à própria natureza dos produtos. Às perdas que beneficiam de franquia pode ser imposto um limite fixo, através de portaria do Ministro das Finanças, para cada tipo de produto e para cada modo de transporte.»

**III — Matéria de facto e questões prejudiciais**

8. No território da comuna de Saint-Just-Chaleyssin (Isère) ocorreram, durante alguns dias, fugas de hidrocarbonetos de um oleoduto. Neste oleoduto, a SPMR transportava hidrocarbonetos para a Suíça em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Subsequentemente, em 1 de Janeiro de 1997, ocorreu o rebentamento do oleoduto. Do derramamento de hidrocarbonetos que daqui resultou, só uma parte pôde ser recuperada do solo.

9. Por conseguinte, a SPMR requereu a franquia do imposto especial de consumo sobre os 795 201 litros de hidrocarbonetos que se perderam. Após ter indeferido o requerimento, a autoridade aduaneira propôs acção judicial para cobrança do imposto, que foi julgada inadmissível na primeira instância. Veio então a obter provimento parcial junto da cour d'appel, a qual declarou não se estar perante um caso fortuito ou de força maior no sentido do artigo 158.º C do código aduaneiro. Segundo o direito francês, apenas são considerados casos de força maior os acontecimentos resultantes de circunstâncias imprevisíveis, inevitáveis e provenientes de uma causa exterior ao sujeito visado.

10. A SPRM impugna esta declaração por meio de recurso interposto na Cour de cassation. A título subsidiário, alega que a ocorrência de perdas de produtos petrolífe-

ros transportados por oleodutos se devia, em todo o caso, à própria natureza do produto. Na decisão de 11 de Julho de 2006, a Cour de cassation submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões a título prejudicial:

1. O conceito de caso de força maior na origem de perdas ocorridas no regime de suspensão, nos termos do artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, deve ser entendido na acepção de circunstâncias imprevisíveis, inevitáveis e imputáveis a uma causa exterior ao depositário autorizado que invoca estas circunstâncias em apoio do seu pedido de franquia, ou basta que estas circunstâncias tenham sido inevitáveis para o depositário autorizado?

2. As perdas de uma parte dos produtos derramados de um oleoduto, devidas ao seu carácter fluido e às características do solo pelo qual se espalharam, que impediram a sua recuperação e conduziram à sua sujeição a imposto, podem ser consideradas atinentes à própria natureza dos produtos, nos termos do artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12, já referida?

11. A SPRM, os Governos francês, italiano e polaco, e a Comissão das Comunidades Europeias, apresentaram observações no Tribunal de Justiça.

## IV — Apreciação

### A — *Observações preliminares*

12. O artigo 6.°, n.° 1, da Directiva 92/12 dispõe que o imposto especial de consumo relativamente a produtos que a ele estão sujeitos, como os óleos minerais, é exigível não só pela introdução no consumo como também pela constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o artigo 14.°, n.° 3, da Directiva 92/12. No entanto, de acordo com o artigo 14.°, n.° 1, as faltas dão origem à concessão de uma franquia para as perdas ocorridas durante o regime de suspensão que se devam:

— a casos fortuitos;

— a casos de força maior; ou

— à própria natureza dos produtos.

13. O órgão jurisdicional de reenvio pretende, com a primeira questão prejudicial,

obter esclarecimentos sobre a questão de saber se se pode considerar que as perdas de produtos petrolíferos se devem a um caso de força maior e, com a segunda questão prejudicial, saber se estas perdas pertencem à terceira categoria de perdas que dão direito à franquia acima referida.

14. Impõem-se duas observações preliminares a este respeito. Em primeiro lugar, é de assinalar que os conceitos referidos no artigo 14.°, n.° 1, devem ser considerados conceitos autónomos de direito comunitário.

15. Na verdade, o artigo 14.°, n.° 1, terceiro período, da Directiva 92/12 prevê que seja cada Estado-Membro a fixar as condições em que serão concedidas essas franquias. Tal como salienta, com razão, a Comissão, esta disposição não pode ser entendida no sentido de permitir aos Estados-Membros que definam de modo autónomo os conceitos de «caso de força maior» e de «perdas atinentes à própria natureza dos produtos» da directiva de acordo com a definição que lhes é dada pelo direito interno.

16. Nos termos do quarto considerando da Directiva 92/12, a exigibilidade dos impostos especiais de consumo deve ser idêntica em todos os Estados-Membros, para garantir o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno. Este objectivo da directiva seria posto em causa se os pressupostos materiais para a concessão de franquias dependessem unicamente da definição das condições de aplicação no direito interno. O poder conferido aos Estados-Membros para decidir sobre as condições de concessão de franquias limita-se, antes, às circunstâncias particulares da concessão de franquias, como por exemplo, as formalidades do processo administrativo, que não estão reguladas na directiva, não abrangendo o próprio conteúdo destas franquias [4].

17. De resto, até agora, e mesmo noutras áreas do direito, o Tribunal de Justiça fez sempre uma interpretação do conceito de «caso de força maior» enquanto conceito de direito comunitário, sem fazer referência a definições de direito interno [5].

18. A título de segunda observação preliminar, é de notar que, de acordo com as circunstâncias descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, está-se, sem dúvida, perante um caso de «perdas» de produtos petrolíferos no sentido da Directiva 92/12. Tal como afirma, com razão, a Comissão, isto é válido mesmo que, na interpretação, se

4 — V., neste sentido, acórdão de 15 de Junho de 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, Colect., p. I-5381, n.° 41); v. também, relativamente à disposição análoga do artigo 13.°, secção A, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios; acórdão de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, Colect., p. I-4427, n.° 24, com muitas referências); bem como as minhas conclusões de 15 de Dezembro de 2005, no processo Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen (acórdão de 27 de Abril de 2006, C-443/04 e 444/04, Colect., p. I-3617, n.° 21).

5 — V., a título de exemplo, os acórdãos citados nas notas 18 e 19.

efectue uma analogia entre este conceito e o conceito homónimo utilizado no artigo 4.º da Directiva 79/623/CEE [6]. Com respeito a esta disposição, o Tribunal de Justiça declarou que não há perdas sempre que subsista o risco de os produtos perdidos serem introduzidos no mercado comunitário — o que é possível, em particular, no caso de furto [7]. Pelo contrário, no caso presente, os hidrocarbonetos infiltraram-se de forma irrecuperável no solo, de tal modo que a mistura resultante deve ser eliminada como resíduo. Fica, assim, excluída a hipótese de esta mistura ser introduzida no mercado comunitário.

B — *Quanto à primeira questão prejudicial*

19. Na primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio propõe a seguinte alternativa relativamente à determinação mais precisa do conceito de caso de força maior. Pergunta se as circunstâncias que deram origem às perdas devem ser imprevisíveis, inevitáveis e provenientes de uma causa exterior ao depositário autorizado, ou se basta que tenham sido inevitáveis.

20. A esta questão subjaz visivelmente o conceito de caso de força maior em vigor no direito francês. Tendo em conta que estamos perante a interpretação de um conceito autónomo de direito comunitário, então, tal como afirma correctamente a Comissão, não é apropriada a utilização de uma terminologia marcada por conceitos jurídicos internos, como a que consta da decisão de reenvio. Importa, por isso, elaborar de seguida uma definição autónoma do conceito de «caso de força maior».

21. Apesar de o órgão jurisdicional de reenvio não interrogar expressamente o Tribunal de Justiça sobre o conceito de caso fortuito («cas fortuit»), é necessário esclarecer, em primeiro lugar, a relação entre este conceito e o de perdas devidas a caso de força maior.

1. Da relação entre o conceito de caso fortuito («Untergang»; «cas fortuit») e o conceito de caso de força maior

22. De acordo com a versão alemã da Directiva 92/12, também as perdas por caso fortuito («Untergang»), a par das perdas por caso de força maior, fundamentam a concessão de uma franquia. Entende-se por «Untergang» toda a perda irrecuperável de uma coisa, independentemente das circunstâncias particulares do caso ou da responsabilidade do depositário autorizado por essa perda. Uma vez que os produtos petrolíferos derramados se infiltraram no solo e já não podiam ser utilizados para o fim a que se destinavam, numa análise isolada da versão

6 — Directiva 79/623/CEE do Conselho, de 25 de Junho de 1979, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas em matéria de dívida aduaneira (JO L 179, p. 31; EE 02 F6 p. 43).

7 — Acórdão de 5 de Outubro de 1983, Magazzini Generali (186/82 e 187/82, Colect., p. 2951, n.º 14).

alemã estar-se-ia perante «Untergang». Conceder-se-ia, então, uma franquia sobre a quantidade derramada, sem ser necessário verificar se houve caso de força maior.

23. A versão alemã diferencia-se, porém, das outras versões linguísticas da directiva. Segundo parece, estas não contemplam, a par do conceito de força maior, o conceito de «Untergang», mas antes um outro correspondente ao «cas fortuit» do direito francês, que, na língua alemã, certamente se traduziria melhor por «Zufall» [8]. Quando as várias versões linguísticas de um acto jurídico divergem entre si ou, em qualquer caso, são susceptíveis de interpretações divergentes, de acordo com jurisprudência assente, deve a disposição em causa ser interpretada atendendo à economia geral e à finalidade da regulamentação a que pertence [9].

24. Considerando a economia geral da directiva, impõe-se entender o conceito de «Untergang» no sentido de caso fortuito, como nas outras versões linguísticas [10]. Se o conceito de «Untergang» fosse entendido no sentido de quaisquer perdas definitivas — culposas ou não —, então o conceito de perdas devidas a caso de força maior deixaria de ter, em grande medida, um significado autónomo. As perdas devidas a caso de força maior estão de facto associadas, na maioria dos casos, ao perecimento («Untergang») dos produtos [11].

25. Além disso, estes dois conceitos encontram-se também noutras disposições jurídicas, como, por exemplo, no artigo 45.°, n.° 2, do Estatuto do Tribunal de Justiça [12]. Aí, porém, a tradução para alemão é a de «höhere Gewalt oder Zufall» (literalmente: «força maior ou acaso»). Por conseguinte, deve partir-se do pressuposto que a franquia só é concedida em caso de perdas devidas a força maior ou devidas ao acaso (casos fortuitos), e não logo por simples perecimento («Untergang») dos produtos.

8 — V., por exemplo, as seguintes versões linguísticas em que a directiva foi originalmente adoptada: EN: fortuitous events; ES: caso fortuito; IT: casi fortuiti; DK.: haendelige begivenheder; NL: toevallige omstandigheden; PT: casos fortuitos; GR: τυχαία περιστατικά.

9 — Acórdãos de 27 de Março de 1990, Cricket St. Thomas (C-372/88, Colect., p. I-1345, n.° 19); de 9 de Março de 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie e Natuur en Milieu (C-174/05, Colect., p. I-2443, n.° 20); e de 23 de Novembro de 2006, ZVK (C-300/05, Colect., p. I-11169, n.° 16).

10 — A este respeito, a directiva foi transposta literalmente na Áustria e na Alemanha, o que, atendendo ao significado do conceito jurídico de «Untergang» nessas ordens jurídicas, poderá conduzir a divergências de fundo com a directiva (v., por exemplo, § 38 da Mineralölsteuergesetz austríaca de 1995 [BGBl. 1994, p. 630] [lei do imposto sobre os óleos minerais] e § 14, n.° 1, da Energiesteuergesetz alemã [BGBl. I, 2006, p. 1534] [lei do imposto sobre a energia]).

11 — Somente nos casos de perda por furto (partindo do princípio que serão de força maior) é que se poderia considerar não se estar igualmente perante um caso de «perecimento».

12 — V., por exemplo, artigo 45.°, n.° 2, do Estatuto do Tribunal de Justiça.

26. O órgão jurisdicional de reenvio interroga directamente o Tribunal de Justiça apenas em relação à interpretação do conceito de «força maior», sem entrar em considerações relativamente ao conceito de caso fortuito («cas fortuit»). Isto explica-se, certamente, pelo facto de estes conceitos no direito francês, ao contrário do que acontece, por exemplo, no direito alemão [13], e de acordo com a doutrina dominante, se sobreporem e não serem passíveis de uma distinção clara [14].

27. Até ao momento, no âmbito do direito comunitário, o Tribunal de Justiça não procedeu a qualquer distinção [15], tendo, pelo contrário, apreciado muitas vezes os dois conceitos em conjunto, sem maior explicação e fazendo uso dos mesmos critérios [16]. Porém, na maioria dos casos, colocou o conceito de caso de força maior no centro das suas considerações, sem atribuir qualquer significado autónomo ao conceito de caso fortuito [17]. Consequentemente, também no presente caso deve a tónica ser colocada na interpretação do conceito de caso de força maior.

13 — Aí distingue-se frequentemente entre caso fortuito simples («einfacher Zufall») e caso de força maior como um exemplo do caso fortuito qualificado («gesteigerter Zufall»).

14 — V., sobre o assunto, Terré/Simler/Lequette, *Droit civil — Les obligations*, Éditions Dalloz, 9.ª ed., 2005, n.º 581, para mais referências.

15 — No acórdão de 15 de Dezembro de 1994, Bayer/Comissão (C-195/91 P, Colect., p. I-5619, n.º 33), o Tribunal de Justiça deixou explicitamente em aberto a questão de saber se existe uma diferença entre estes dois conceitos.

16 — V., por exemplo, acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Março de 1967, SIMET e o./Alta Autoridade 25/65 e 26/65, Recueil, p. 39; Colect. 1965-1968, p. 547); despacho do Tribunal de Justiça de 5 de Março de 1993, Ferriere Acciaierie Sarde/Comissão (C-102/92, Colect., p. I-801, n.º 20); e acórdão Bayer/Comissão, já referido na nota 15, n.º 32.

17 — Somente no acórdão SIMET e o./Alta Autoridade (já referido na nota 16, p. 56), muito antigo e caso único neste ponto, é que o Tribunal de Justiça, relativamente ao artigo 45.º do Estatuto, considerou como fortuito o caso de uma petição que só deu entrada no Tribunal quatro dias depois da sua chegada ao Luxemburgo, sem distinguir este caso fortuito do conceito de caso de força maior.

## 2. Quanto à interpretação do conceito de caso de força maior

28. Não existe ainda, da parte do Tribunal de Justiça, uma interpretação mais precisa do conceito de caso de força maior na acepção do artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 92/12. No entanto, já por diversas vezes teve a oportunidade de se pronunciar sobre o conceito em relação a outras disposições. Num primeiro momento, irei abordar a jurisprudência proferida noutros domínios do direito; seguidamente, irei apurar se esta pode valer, tal qual ou com adaptações, relativamente à Directiva 92/12.

### a) Jurisprudência do Tribunal de Justiça noutros domínios do direito

29. Grande parte da jurisprudência que aborda o conceito de caso de força maior tem como objecto disposições relativas à organização comum do mercado no sector agrícola. No entanto, o Tribunal já teve também que se pronunciar sobre a interpretação do conceito no âmbito da jurisprudência respeitante ao artigo 45.º do seu Estatuto.

30. Segundo esta jurisprudência, em direito comunitário, o conceito de caso de força maior ou caso fortuito deve ser entendido, em princípio, no sentido de circunstâncias alheias a quem o invoca, anormais e imprevisíveis, cujas consequências não poderiam ter sido evitadas, apesar de todos os esforços desenvolvidos [18]. Daqui resulta que tanto o conceito de caso de força maior como o de caso fortuito compreendem um elemento objectivo, relativo às circunstâncias anormais e alheias ao operador, e um elemento subjectivo, relativo à obrigação de o interessado se precaver contra as consequências de um acontecimento anormal, adoptando medidas adequadas, sem consentir sacrifícios excessivos [19].

31. Na verdade, o Tribunal sublinhou repetidas vezes que o conceito não tem o mesmo conteúdo nos diversos domínios de aplicação do direito comunitário, devendo o seu significado ser determinado em função do quadro jurídico no qual está destinado a produzir efeitos [20]. Todavia, a definição ora exposta deve ser aplicada «abstraindo das particularidades dos domínios específicos em que é utilizad[a]» [21]. É, assim, claro que esta definição não terá que ser reelaborada em função do domínio em causa, bastando proceder à adaptação da definição geral em casos especiais.

b) Aplicabilidade ao caso presente

32. Coloca-se agora a questão de saber se em circunstâncias como as do presente caso se está perante um caso de força maior de acordo com a sua definição tradicional.

33. Esta definição exige, do ponto de vista subjectivo, que as consequências não pudessem ter sido evitadas apesar de todos os esforços desenvolvidos. As partes do presente processo são unânimes em reconhecer que a ausência de culpa ou negligência é um pressuposto essencial para a verificação de um caso de força maior, e que, portanto, não se está perante um tal caso se aquele que o invocar não tiver demonstrada a diligência exigida no caso concreto.

18 — Jurisprudência assente; v., por exemplo, acórdãos de 5 de Fevereiro de 1987, Denkavit (145/85, Colect., p. 565, n.º 11); de 7 de Dezembro de 1993, Huygen e o. (C-12/92, Colect., p. I-6381, n.º 31); de 5 de Outubro de 2006, Comissão/Alemanha (C-105/02, Colect., p. I-9659, n.º 89); e, da mesma data, Comissão/Bélgica (C-377/03, Colect., p. I-9733, n.º 95).

19 — Acórdão Bayer/Comissão, já referido na nota 15, n.º 32; despacho do presidente da Quarta Secção do Tribunal de Justiça de 18 de Janeiro de 2005, Zuazaga Meabe/IHMI (C-325/03 P, Colect., p. I-403, n.º 25).

20 — Acórdão Huygen, já referido na nota 18, n.º 30; acórdão de 29 de Setembro de 1998, First City Trading e o. (C-263/97, Colect., p. I-5537, n.º 41).

21 — Acórdão Ferriere Acciaierie Sarde/Comissão, já referido na nota 16, n.º 20.

34. O Governo italiano argumenta, a este propósito, uma vez que não é de excluir negligência por parte da SPMR no que toca à manutenção do oleoduto, que resulta excluída a possibilidade de haver caso de força maior. Todavia, como fazem notar, e bem, a Comissão e os Governos francês e polaco, a apreciação sobre se se deve ou não imputar à SPMR um comportamento negligente é da competência do órgão jurisdicional de reenvio.

35. De acordo com a definição dada, a ausência de culpa não é suficiente por si só. As circunstâncias na origem de perdas devem ser, além disso, alheias a quem as invoca, anormais e imprevisíveis. Tem ainda de ser preenchido o critério objectivo referido pelo Tribunal: as circunstâncias na origem das perdas devem ser anormais e alheias ao operador.

36. As causas das fugas de hidrocarbonetos foram, no caso presente, uma fissura no oleoduto e, em especial, o subsequente rebentamento do mesmo. Ou seja, o derrame teve origem numa falha técnica do oleoduto. Os incidentes que estão estreitamente relacionados com a capacidade de funcionamento dos meios técnicos utilizados pelo operador de um oleoduto estão compreendidos na sua esfera de actuação, uma vez que este tem influência directa na escolha e na manutenção dos mesmos e se trata da realização de um risco empresarial (mesmo que reduzido).

37. Subsistem também dúvidas quanto ao carácter anormal e imprevisível de uma falha técnica, dado que o Tribunal estabeleceu critérios bem exigentes a este respeito. Assim, o Tribunal considerou que não basta que um acontecimento, por ser raro, tenha de ser qualificado de anormal e imprevisível [22]. Uma falha técnica relativamente rara de um equipamento de exploração não deveria, por conseguinte, ser qualificado de anormal e imprevisível, visto que qualquer equipamento comporta um risco inerente de falha técnica. Porém, a questão de saber se a fissura constitui, excepcionalmente, um fenómeno de tal forma raro que nenhum operador poderia razoavelmente contar que ocorresse, é uma questão de facto que compete ao órgão jurisdicional de reenvio resolver.

38. Por conseguinte, aplicando a definição tradicional de força maior a uma situação como a do caso em apreço, deve concluir-se, sem prejuízo do apuramento ulterior da matéria de facto no processo principal, que não se está perante um caso de força maior.

22 — A título de exemplo, o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 13 de Outubro de 1993, An Bord Bainne Cooperative e Compagnie Inter-Agra (C-124/92, Colect., p. I-5061, n.º 15), não considerou como anormal e imprevisível que certas disposições legais de um Estado exportador, que durante 30 anos permaneceram em vigor sem alteração, tenham sido alteradas sem publicitação nem aviso prévio.

3. Adaptação da definição para efeitos da Directiva 92/12?

39. Na opinião da Comissão e da SPMR, é, porém, necessária uma adaptação da definição descrita às especificidades da economia geral e da finalidade da directiva. Defendem que um acontecimento não deve ser imputado ao depositário autorizado sempre que seja inevitável, apesar de este ter actuado com a diligência exigida. A exigência adicional de que o acontecimento na origem do dano seja exterior ao oleoduto e seja imprevisível conduziria a uma repartição desigual do risco em desfavor do depositário autorizado. Esta repartição também não se justifica pelo facto de os depositários disporem de uma autorização nos termos do artigo 12.º da Directiva 92/12.

40. A SPMR sublinha, por um lado, que no caso presente é unânime que a mercadoria pereceu, estando por isso assegurada a sua não introdução no mercado comunitário. Alega, por outro lado, que, enquanto depositário autorizado, não lhe é imputável qualquer culpa pelas perdas. Segundo a SPMR, nestas circunstâncias, e tendo em conta as finalidades da directiva, nada justifica a imposição do imposto especial de consumo.

41. A esta argumentação contrapõe-se, no entanto, o teor bem claro do artigo 14.º da Directiva 92/12, que considera a verificação de faltas um facto gerador distinto e não uma mera presunção ilidível de que as mercadorias em falta entraram no mercado comunitário.

42. Mesmo tendo em conta o argumento da Comissão relativo a uma repartição justa do risco, não me parece impor-se uma interpretação especialmente extensiva do conceito de caso de força maior.

43. A este respeito deve observar-se, antes de mais, que a directiva considera a tributação das faltas como a regra geral e que a concessão de franquias constitui simplesmente uma excepção a esta regra. As excepções devem ser, porém, interpretadas restritivamente. De resto, em linguagem corrente, o próprio termo «força maior» sugere só ser aplicável num número reduzido de casos.

44. A tese da SPMR e da Comissão acabaria por levar a uma equiparação do conceito de caso de força maior com o conceito, bem

mais amplo, de ausência de culpa. O critério da culpa não é, todavia, relevante no direito fiscal. A repartição do risco em matéria de tributação de bens de consumo baseia-se numa distribuição de esferas de influência e não na observância de determinados critérios de diligência. No caso presente, trata-se sobretudo de saber quem deve suportar os encargos fiscais decorrentes da realização de um risco empresarial típico. Uma falha técnica de um meio de transporte adoptado pelo depositário autorizado insere-se, assim, na esfera de risco deste último.

45. Há que reconhecer, em consonância com a Comissão e com a SPMR, que, sobre o depositário autorizado recai o risco considerável de ter de pagar o imposto pelas mercadorias perdidas. Tal repartição do risco justifica-se, porém, pelo facto de o depositário autorizado transportar e ter sob seu controlo mercadorias que estão sujeitas a imposto desde a sua produção ou importação no território da Comunidade [23]. Para facilitar o trânsito de mercadorias em Estados terceiros, suspende-se a exigibilidade do imposto durante o transporte na Comunidade. Uma vez que o depositário fica na posição de beneficiário de um regime especial, não parece justo que suporte os riscos decorrentes da sua esfera de actuação durante a aplicação deste regime.

46. O facto de, nos termos do artigo 12.º da Directiva 92/12, um depositário, para o ser, necessitar de uma autorização, e de lhe serem impostas determinadas obrigações nos termos do artigo 13.º, não pode conduzir a que fique parcialmente exonerado dos riscos fiscais relativos ao transporte em oleoduto de mercadorias sujeitas ao imposto especial de consumo e que estes riscos sejam transferidos para o Estado. A autorização destina-se somente a assegurar que o depositário possui a fiabilidade necessária para que seja aplicado o regime da suspensão.

47. A dispensa de prestar garantia durante o regime de suspensão, permitida pelo artigo 15.º, n.º 3, segundo parágrafo, relativamente ao transporte efectuado através de condutas, destina-se somente a ter em conta que o risco de perdas e manipulação é reduzido nesta forma de transporte. Se, contrariamente à expectativa, se verificarem perdas, nem por isso fica afastada a repartição das esferas de risco descrita. A autorização do Estado para a instalação e exploração do oleoduto tão-pouco justifica a co-responsabilidade deste pelo imposto especial de consumo sobre as perdas que resultem de falha técnica no oleoduto.

48. Finalmente, é de rejeitar o argumento de que a mercadoria não foi, de facto, introduzida no consumo por se ter, previamente, perdido. Com efeito, para que o imposto se torne exigível não é necessário que uma mercadoria sujeita ao imposto especial de

23 — V. o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 92/12.

consumo seja efectivamente consumida conforme previsto. Se fosse assim, o adquirente de uma mercadoria teria direito a reaver o dinheiro já pago a título de imposto sempre que aquela perecesse antes de ser consumida conforme previsto. Ora, a directiva não prevê um tal reembolso. Assim, não assiste, por exemplo, ao adquirente de uma garrafa de vinho qualquer direito ao reembolso do imposto quando lhe cai a garrafa de um saco e o vinho se derrama na rua, caso em que não se verifica, certamente, a utilização prevista.

4. Conclusão provisória

49. Por conseguinte, importa concluir, resumidamente, que a definição de caso de força maior, desenvolvida em jurisprudência assente, parece ser também aplicável ao presente caso.

50. Consequentemente, há que responder à primeira questão que o conceito de caso de força maior na origem de perdas ocorridas no regime de suspensão, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 92/12, pressupõe que as perdas se devam a circunstâncias anormais, imprevisíveis e alheias a quem o invoca, cujas consequências não poderiam ter sido evitadas apesar de todos os esforços desenvolvidos.

C — *Quanto à segunda questão prejudicial*

51. A segunda questão consiste em saber se a infiltração do petróleo derramado no solo pode ser considerada uma perda atinente à própria natureza do produto, ou seja, à sua natureza líquida.

52. Com excepção da SPMR, todas as partes no processo são unânimes em considerar que não se está perante o caso de franquia, previsto no artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 92/12. Com efeito, de acordo com o seu teor literal, o conceito de «perdas atinentes à própria natureza dos produtos» engloba somente as perdas que se devem exclusivamente a causas *naturais*, sem que concorram circunstâncias particulares [24]. Pense-se, a título de exemplo, na evaporação resultante da volatilidade de certas substâncias.

24 — Isto decorre claramente da expressão em francês «perte naturelle».

53. No presente caso, as perdas são devidas às fissuras do oleoduto e ao seu subsequente rebentamento, ou seja, devido a um acidente. Trata-se, pois, essencialmente, de perdas acidentais e não de perdas naturais no âmbito de uma *normal* execução da actividade transportadora, cuja ocorrência seja imputável *exclusivamente* à natureza dos produtos.

54. O facto de a infiltração subsequente no solo só ter sido possível devido ao petróleo ser líquido em nada vem alterar esta conclusão. Caso contrário, todo o derrame de óleos minerais e a sua subsequente infiltração no solo seria, em última análise, imputável à própria natureza dos produtos independentemente da causa do derrame, beneficiando, assim, da franquia de imposto, mesmo em caso de comportamento doloso ou negligente do transportador [25]. Isto entraria em contradição com a responsabilidade do depositário autorizado, conforme já exposto, na sua esfera de actuação.

55. Como afirma o Governo francês, esta interpretação é confirmada pelo facto de um grande número de Estados-Membros terem adoptado disposições legais estabelecendo limites máximos, ditados pela experiência, para as perdas naturais consideradas para efeitos de franquia.

56. A referência da SPMR às conclusões no processo Magazzini Generali [26] é também, a este respeito, desprovida de pertinência. Com efeito, independentemente da questão de saber se os exemplos aí dados [27] são ou não pertinentes para esclarecer o disposto no artigo 11.° da Directiva 69/74 [28], este processo dizia respeito a uma disposição legal cujo teor não tem correspondência com o da disposição ora em causa: enquanto o artigo 11.°, a cuja interpretação ali se procede, se refere a «perdas [...] devidas [...] a causas inerentes à natureza das mercadorias» ou, em francês, simplesmente, «pertes [...] dues [...] à des causes dépendant de la nature des marchandises», já neste processo está em causa uma franquia reservada a «perdas atinentes à própria natureza dos produtos» ou a «pertes *naturelles*».

25 — Poder-se-ia levar o raciocínio ainda mais longe: em última análise, qualquer destruição de uma mercadoria seria imputável à sua natureza; assim, por exemplo, a destruição por incêndio seria imputável à sua inflamabilidade; a quebra de um produto à sua fragilidade; etc.

26 — Conclusões do advogado-geral G. F. Mancini de 6 de Julho de 1983 no processo Magazzini Generali (acórdão de 5 de Outubro de 1983, 186/82 e 187/82, Recueil, p. 2951).

27 — O advogado-geral G. F. Mancini refere, no n.° 3 das suas conclusões, como exemplo de perdas devidas a causas que resultam da natureza dos produtos, o derramamento de fuelóleo para a rua por se ter danificado o camião-cisterna que o continha.

28 — Directiva 69/74/CEE do Conselho, de 4 de Março de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas relativas ao regime dos entrepostos aduaneiros (JO L 58, p. 7; EE 02 F1 p. 26).

## V — Conclusão

57. Com base nas considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais colocadas pela Cour de cassation:

1. O conceito de caso de força maior na origem de perdas ocorridas no regime de suspensão, nos termos do artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, pressupõe que as perdas se devam a circunstâncias anormais, imprevisíveis e alheias a quem o invoca, cujas consequências não poderiam ter sido evitadas apesar de todos os esforços desenvolvidos.

2. As perdas de uma parte dos produtos derramados de um oleoduto devidas ao seu carácter fluido e às características do solo sobre o qual se espalharam, que impediram a sua recuperação, não podem ser consideradas atinentes à própria natureza dos produtos, nos termos do artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12, já referida.