Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL GERAL (Secção que se pronuncia sobre pedidos prejudiciais)

26 de novembro de 2025 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Impostos especiais sobre o consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 10.º, n.os 2 e 4, da Diretiva 2008/118 — Irregularidade ocorrida durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo — Circulação de produtos em regime de suspensão do imposto — Deteção da irregularidade durante a circulação — Quantidade de produtos em falta detetada durante o descarregamento do meio de transporte»

No processo T-690/24, [Kolinsen] [i],

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Hertogenbosch, Países Baixos), por Decisão de 18 de dezembro de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de dezembro de 2024, no processo

Inspecteur van de Douane

contra

FL,

O TRIBUNAL GERAL (Secção que se pronuncia sobre pedidos prejudiciais),

composto, nas deliberações, por: S. Papasavvas, presidente, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt, D. Petrlík (relator) e W. Valasidis, juízes,

advogado-geral: J. Martín y Pérez de Nanclares,

secretário: V. Di Bucci,

visto ter o Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 50.º-B, terceiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, transferido o pedido de decisão prejudicial para o Tribunal Geral em 16 de janeiro de 2025,

tendo em conta a matéria referida no artigo 50.º-B, primeiro parágrafo, alínea b), do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e a inexistência de questões independentes de interpretação na aceção do artigo 50.º-B, segundo parágrafo, do referido Estatuto,

vistos os autos,

* Língua do processo: neerlandês.

[i] O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

vistas as observações apresentadas:

– em representação de FL, por N. P. J. Ooyevaar,

– em representação do Governo Belga, por S. Baeyens e M. Jacobs, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo Neerlandês, por M. K. Bulterman e P. P. Huurnink, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo Sueco, por H. Eklinder, F.-L. Göransson, C. Meyer-Seitz e J. Olsson, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Björkland e W. Roels, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 10.º, n.os 2 e 4, 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 opõe o Inspecteur van de Douane (Inspetor Aduaneiro, Países Baixos) (a seguir «Inspetor») a FL a respeito do reembolso dos impostos especiais de consumo pagos por este último em razão da quantidade de álcool etílico em falta detetada no momento da entrega desse produto num entreposto fiscal situado nos Países Baixos.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva 2008/118 foi revogada, com efeitos a partir de 13 de fevereiro de 2023, pela Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2020, L 58, p. 4), que a substituiu. Todavia, tendo em conta a data dos factos em causa no litígio no processo principal, o presente reenvio prejudicial deve ser examinado à luz das disposições da Diretiva 2008/118.

4 O considerando 11 da Diretiva 2008/118 enunciava o seguinte:

«Em caso de irregularidades, o imposto especial de consumo é devido no Estado-Membro em cujo território tenha ocorrido a irregularidade que levou à introdução no consumo ou, se não for possível determinar onde a mesma ocorreu, no Estado-Membro em que tenha sido detetada. Se os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não tiverem chegado ao destino sem que tenha sido detetada qualquer irregularidade, deve considerar-se que ocorreu uma irregularidade no Estado-Membro de expedição dos produtos.»

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

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

6 Nos termos do artigo 7.º da Diretiva 2008/118, previa-se o seguinte:

«1. O imposto especial de consumo torna-se exigível na data 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 Diretiva 2008/118 enunciava o seguinte:

«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.

[…]

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 O artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 dispunha o seguinte:

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

a) De um entreposto fiscal para:
   i) outro entreposto fiscal,

[…]»

9 Nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, previa-se o seguinte:

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

Direito neerlandês

10 O artigo 2b, n.º 2, da Wet op de accijns (Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo), de 31 de outubro de 1991 (Stb. 1991, n.º 561), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, tinha a seguinte redação:

«A circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto termina, nos casos referidos no artigo 2a, n.º 1, alíneas a), b), c) e e), n.º 2, e n.º 3, alíneas a), b), c) e e), no momento em que é feita a entrega ao destinatário dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo […]»

11 Nos termos do artigo 2c da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, prevê-se o seguinte:

«[…]

2. Quando, durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo a que se refere o n.º 1, tenha sido detetada nos Países Baixos uma irregularidade que tenha conduzido à sua introdução no consumo nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e não seja possível determinar o local em que ocorreu a irregularidade, considera-se que esta ocorreu nos Países Baixos e no momento em que foi detetada.

[…]

7. Para efeitos do presente artigo, entende-se por irregularidade
uma situação diferente da referida no artigo 2.º, n.º 5, que ocorra durante a circulação de produtos sujeitos a
impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto, devido à qual a circulação ou parte da circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não tenha terminado nos termos do artigo 2b, n.º 2.

[…]»

Processo principal e questão prejudicial

12 FL expediu por navio, em março e abril de 2019, dois carregamentos, respetivamente, de 1 680 018 e de 1 460 715 litros de álcool etílico a granel de um entreposto fiscal situado na Bélgica para um entreposto fiscal situado nos Países Baixos. O transporte ocorreu no contexto da circulação de produtos em suspensão do imposto especial de consumo, conforme previsto nos artigos 17.º a 31.º da Diretiva 2008/118.

13 À chegada ao local de destino, o destinatário verificou que tinha recebido quantidades de álcool etílico inferiores, respetivamente, em 9 239 e 4 732 litros às indicadas nos documentos administrativos eletrónicos elaborados para a aplicação do regime de suspensão do imposto.

14 Por duas cartas enviadas em julho de 2019, o Inspetor informou FL da sua obrigação de pagar nos Países Baixos impostos especiais de consumo no montante, respetivamente, de 42 405 euros e de 5 889 euros relativamente às quantidades de álcool etílico em falta detetadas.

15 Em conformidade com as informações prestadas pelo Inspetor, FL apresentou nos Países Baixos duas declarações de imposto especial de consumo relativas aos montantes de 42 405 e de 5 889 euros e pagou estes últimos. Por outro lado, o Reino da Bélgica cobrou também impostos especiais de consumo no montante de 49 997,60 euros no que respeita à primeira das duas entregas em causa.

16 Tendo FL apresentado uma reclamação ao Inspetor, este último, por Decisão de 30 de janeiro de 2020, indeferiu essa reclamação e recusou o reembolso do imposto especial de consumo pago por FL.

17 Por Decisão de 20 de junho de 2022, o rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de Primeira Instância da Zelândia e do Brabante Ocidental, Países Baixos) julgou procedentes as ações intentadas por FL contra a decisão do Inspetor e declarou que os impostos especiais de consumo pagos por FL nos Países Baixos lhe deviam ser reembolsados.

18 O Inspetor interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, o Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Hertogenbosch, Países Baixos).

19 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se os impostos especiais de consumo relativos à quantidade em falta de álcool etílico entregue eram exigíveis nos Países Baixos com base no artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 ou na Bélgica com base no artigo 10.º, n.º 4, desta diretiva. Em especial, interroga-se, em substância, sobre se a verificação de uma quantidade em falta de produtos sujeitos a imposto especial de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto no momento do descarregamento do meio de transporte que contém os referidos produtos deve ser analisada como uma irregularidade verificada durante a circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo, em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, da referida diretiva, ou antes como uma situação em que produtos sujeitos a imposto especial de consumo não chegaram ao seu destino sem que tenha sido detetada qualquer irregularidade durante essa circulação, na aceção do artigo 10.º, n.º 4, da mesma diretiva.

20 Nestas circunstâncias, o Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Hertogenbosch) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva [2008/118] ser interpretado no sentido de que as condições previstas nesta disposição estão preenchidas quando os produtos que circulam em regime de suspensão do imposto não chegam, ou não chegam na totalidade ao seu destino, e essa falta só é detetada no momento do descarregamento do meio de transporte, pelo que a deteção dessa falta constitui uma irregularidade e o Estado-Membro de destino é, por isso, competente para cobrar o imposto? Ou deve considerar-se que o acontecimento anterior desconhecido que deu origem à falta dos produtos constitui a irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118, pelo que o Estado-Membro de expedição é competente para cobrar o imposto?»

Quanto à questão prejudicial

21 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma situação em que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto não chegaram ao destino na sua totalidade e a quantidade de produtos em falta só foi

detetada no momento do descarregamento do meio de transporte que continha os referidos produtos, pelo que, considerando-se que a irregularidade na aceção desta disposição ocorreu no Estado de chegada, os impostos especiais de consumo são exigíveis neste último.

22 A título preliminar, há que recordar que, por força do artigo 2.º da Diretiva 2008/118, estão sujeitos a imposto especial de consumo os produtos referidos no artigo 1.º desta diretiva, no momento da sua produção no território da União Europeia ou da sua importação nesse 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.

23 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 noutro Estado-Membro. Tal regime de suspensão do imposto caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos abrangidos por este regime ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto. Consequentemente, no que se refere aos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, esse regime implica um adiamento da exigibilidade dos impostos especiais de consumo até à verificação do requisito de exigibilidade (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 22 e jurisprudência referida).

24 Para os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto (a seguir «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo»), o artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118 prevê que qualquer saída desse regime — seja ela regular ou irregular — é considerada introdução no consumo.

25 Neste contexto, o artigo 10.º da Diretiva 2008/118 estabelece regras de determinação do Estado-Membro onde os produtos sujeitos a imposto especial de consumo devem ser considerados introduzidos no consumo em consequência de irregularidades ocorridas durante a circulação.

26 Para efeitos da aplicação do artigo 10.º da Diretiva 2008/118, «irregularidade» é definida, no artigo 10.º, n.º 6, desta diretiva, como uma situação que ocorre durante a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, com exceção da referida no artigo 7.º, n.º, 4, da referida diretiva, devido à qual a circulação ou parte da circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não tenha terminado nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da mesma diretiva.

27 No que respeita a esse conceito de «irregularidade», o Tribunal de Justiça já declarou que a deteção de uma quantidade de produtos em falta sujeitos a imposto especial de consumo na entrega dos referidos produtos revelava uma situação necessariamente passada durante a qual os produtos em falta não tinham sido objeto dessa entrega e cuja circulação não tinha, portanto, terminado em conformidade com o disposto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Consequentemente, essa situação constituía uma irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, dessa diretiva. Uma irregularidade desta natureza conduzia 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 (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 43).

28 A este respeito, há que sublinhar que não é a verificação de uma quantidade de produtos em falta no momento da entrega que constitui em si mesma a irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, da Diretiva 2008/118. Com efeito, a situação que foi qualificada de irregularidade pela jurisprudência mencionada no n.º 27, *supra*, é aquela em que os produtos em falta não foram objeto de uma entrega e, por conseguinte, a circulação dos referidos produtos não terminou em conformidade com o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. É, portanto, a própria existência de uma quantidade em falta que constitui a irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, desta diretiva.

29 Além disso, estando o conceito de irregularidade definido da mesma forma para todo o artigo 10.º da Diretiva 2008/118, este deve ter o mesmo significado para efeitos tanto da aplicação do artigo 10.º, n.º 2, da referida diretiva como do artigo 10.º, n.º 4, desta. Assim, a situação em que os produtos em falta não foram objeto da entrega de produtos sujeitos a imposto especial pode, enquanto irregularidade na aceção do artigo 10.º, n.º 6, da Diretiva 2008/118, enquadrar-se, consoante as circunstâncias, seja no artigo 10.º, n.º 2, da referida diretiva, seja no artigo 10.º, n.º 4, da mesma.

30 A este respeito, decorre da redação do artigo 10.º, n.ºs 2 e 4, da Diretiva 2008/118 que o artigo 10.º, n.º 2, desta diretiva é aplicável quando tenha sido detetada uma irregularidade «durante a circulação» de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, ao passo que o artigo 10.º, n.º 4, da referida diretiva visa o caso em que a irregularidade, embora ocorrida durante a circulação, não foi detetada durante a mesma (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.ºs 38 e 53).

31 Assim, há que examinar se se deve considerar que a verificação de uma quantidade em falta de produtos sujeitos a imposto especial de consumo efetuada no momento do descarregamento do meio de transporte que continha esses produtos ocorreu ainda durante a circulação desses produtos, na aceção do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, ou após o termo dessa circulação.

32 A este respeito, resulta, antes de mais, do artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 que a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo termina, nos casos de circulação de um entreposto fiscal para outro entreposto fiscal, no momento em que é feita a entrega ao destinatário desses produtos.

33 Em seguida, decorre do contexto em que se inscreve o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 que o legislador da União pretendeu tornar a receção efetiva dos produtos o elemento determinante das condições em que a circulação dos produtos deve ser apreciada no momento da entrega (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 30).

34 Além disso, se a entrega fosse considerada adquirida no momento em que o meio de transporte dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo chegou ao destino sem que o destinatário tivesse ainda podido medir a quantidade efetivamente entregue, a exigibilidade do imposto produzir-se-ia em violação dos requisitos ligados à própria natureza do imposto em causa, que pressupõe um conhecimento exato da quantidade dos produtos introduzidos no consumo (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.ºs 32 e 33).

35 Por último, importa salientar que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são entregues, regra geral, a um depositário de um entreposto fiscal. Ora, ao exigir que esse 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 sujeitos ao imposto, e fazendo assim coincidir essas operações materiais e contabilísticas com o termo da circulação dos referidos produtos, o legislador da União quis que esse termo ocorresse num momento em que esses produtos tenham sido efetivamente recebidos pelo depositário e em que a sua quantidade tenha podido ser medida com exatidão para efeitos de registo contabilístico no entreposto (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 34).

36 Nestas condições, o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o termo da circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo só ocorre no momento em que o destinatário está em condições de ter um conhecimento exato da quantidade dos produtos que recebeu efetivamente (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 32).

37 Por conseguinte, não se pode considerar que o termo da circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo tenha ocorrido antes do descarregamento completo do meio de transporte que contém esses produtos, uma vez que esse descarregamento ou um controlo antes do mesmo permitem ao destinatário adquirir um conhecimento exato da quantidade dos produtos que efetivamente recebeu (v., neste sentido, Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, n.º 33).

38 Daqui resulta que se deve considerar que a verificação de uma quantidade de produtos em falta efetuada no momento do descarregamento do meio de transporte que contém esses produtos, ou no termo do seu descarregamento completo, ocorre ainda durante a circulação desses produtos, na aceção do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.

39 Esta conclusão não é afetada pela dúvida do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual, a atribuir-se esse alcance ao artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o artigo 10.º, n.º 4, desta diretiva correria o risco de perder o seu sentido, uma vez que uma quantidade de produtos em falta seria sempre detetada, o mais tardar, no momento do descarregamento do meio de transporte e que, portanto, essa situação continuaria abrangida pelo artigo 10.º, n.º 2, desta diretiva.

40 Com efeito, o artigo 10.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118 continua a ser aplicável, nomeadamente, quando a quantidade de produtos sujeitos a imposto especial de consumo recebida pelo destinatário é inferior à que lhe devia ser entregue, mas essa irregularidade, seja por que razão for, não é detetada durante a circulação, mas numa fase posterior. Tal pode ser nomeadamente o caso quando o destinatário não tenha procedido ao controlo da quantidade dos produtos no momento do respetivo descarregamento e a quantidade de produtos em falta só tiver sido detetada após o termo da circulação dos referidos produtos, ou ainda quando o destinatário, devido a um controlo errado da quantidade dos produtos no momento do seu descarregamento, tenha considerado que a quantidade entregue estava completa, só tendo sido detetada uma quantidade em falta posteriormente.

41 Da mesma maneira, o considerando 11 da Diretiva 2008/118 não é suscetível de conduzir a uma interpretação diferente, uma vez que se limita a resumir o conteúdo do artigo 10.º, n.ºs 1, 2 e 4, desta diretiva e não permite um afastamento das regras relativas à determinação do Estado-Membro em que os impostos especiais de consumo são exigíveis, conforme interpretadas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 28 de janeiro de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), à luz, nomeadamente, do artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva.

42 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão prejudicial que o artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma situação em que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo não chegaram ao destino na sua totalidade e a quantidade de produtos em falta só foi detetada no momento do descarregamento do meio de transporte que continha os referidos produtos, pelo que, considerando-se que a irregularidade na aceção desta disposição ocorreu no Estado de chegada, os impostos especiais de consumo são exigíveis neste último.

Quanto às despesas

43 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 GERAL (Secção que se pronuncia sobre pedidos prejudiciais)

declara:

O artigo 10.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:

se aplica a uma situação em que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo que circulam em regime de suspensão do imposto não chegaram ao destino na sua totalidade e a quantidade de produtos em falta só foi detetada no momento do descarregamento do meio de transporte que continha os referidos produtos, pelo que, considerando-se que a irregularidade na aceção desta disposição ocorreu no Estado de chegada, os impostos especiais de consumo são exigíveis neste último.

Papasavvas Sampol Pucurull Steinfatt

Petrlík Valasidis

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 26 de novembro de 2025.

Assinaturas