# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de Dezembro de 2007 *

No processo C-314/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentado pela Cour de cassation (França), por decisão de 11 de Julho de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de Julho de 2006, no processo

**Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)**

contra

**Administration des douanes et droits indirects**

**Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED),**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans (relator), presidente de secção, L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris e C. Toader, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: M.-A. Gaudissart, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 21 de Junho de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Société Pipeline Méditerranée e Rhône (SPMR), por H. Hazan, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-Ch. Gracia, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo polaco, por E. Ośniecka-Tamecka, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J.-P. Keppenne e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 18 de Julho de 2007,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 14.º, n.º 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 (JO L 76, p. 1), conforme alterada pela Directiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994 (JO L 365 p. 46, a seguir «Directiva 92/12»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) (a seguir a «SPMR») à Administração das Alfândegas e Impostos Indirectos (administration des douanes et droits indirects, a seguir «Administração») bem como à Direcção Nacional da Informação e dos Inquéritos Aduaneiros (direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières) (DNRED), relativamente ao imposto especial exigido pela administração à SPMR sobre os hidrocarbonetos derramados de um oleoduto devido a fugas e, em seguida, ao rebentamento desse oleoduto em que esses produtos circulavam em suspensão do imposto especial de consumo.

### Quadro jurídico

*Regulamentação comunitária*

3 Nos termos do primeiro considerando da Directiva 92/12, «o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno implicam a livre circulação das mercadorias, incluindo as sujeitas a impostos especiais de consumo». O quarto considerando

desta directiva acrescenta que, «para garantir o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno, a exigibilidade dos impostos especiais de consumo deve ser idêntica em todos os Estados-Membros».

4 Como precisa o seu artigo 1.º, n.º 1, a Directiva 92/12 «estabelece o regime dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e outros impostos indirectos que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo desses produtos, com exclusão do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dos impostos estabelecidos pela Comunidade Europeia».

5 O artigo 3.º, n.º 1, desta directiva dispõe:

«A presente directiva é aplicável, a nível comunitário, aos produtos seguintes, tal como definidos nas respectivas directivas:

— óleos minerais,

[...]»

6 O artigo 4.º da referida directiva enuncia que, para efeitos desta directiva, se entende por:

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

b) *Entreposto fiscal*: todo e qualquer local onde sejam produzidas, transformadas, detidas, recebidas ou expedidas pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do imposto especial de consumo, mercadorias sujeitas ao referido imposto, sob certas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que se situa esse entreposto fiscal;

c) *Regime de suspensão*: regime fiscal aplicável à produção, transformação, detenção e circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo;

[...]»

7 O artigo 5.º da Directiva 92/12 prevê:

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

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

Contudo, quando, à entrada na Comunidade, esse produto for colocado sob um regime aduaneiro comunitário, a importação desse produto é considerada como tendo lugar no momento em que o produto sai do regime aduaneiro comunitário.

2. Sem prejuízo das disposições nacionais e comunitárias em matéria de regimes aduaneiros, quando os produtos sujeitos a imposto especial de consumo:

— provierem ou se destinarem a países terceiros [...] e se encontrarem ao abrigo de um dos regimes suspensivos referidos no n.º 1, alínea a), do artigo 84.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 [...], ou forem colocados numa zona franca ou num entreposto franco,

[...]

são considerados em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

[...]»

8 O artigo 6.º, n.º 1, desta directiva enuncia:

«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.º 3 do artigo 14.º

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;

[...]»

9 O artigo 12.º da referida directiva dispõe:

«A abertura e o funcionamento de entrepostos fiscais ficam subordinados à concessão de uma autorização por parte das autoridades competentes dos Estados-Membros.»

10 Nos termos do artigo 13.º da Directiva 92/12:

«O depositário autorizado deverá cumprir as seguintes obrigações:

a) Prestar uma garantia eventual em matéria de produção, transformação e detenção, assim como uma garantia obrigatória em matéria de circulação, sob reserva do disposto no n.º 3 do artigo 15.º, [...]

b) Cumprir as obrigações prescritas pelo Estado-Membro em cujo território se encontra o entreposto fiscal;

[...]

e) Prestar-se a todos os controlos ou inventários.

[...]»

11 O artigo 14.º desta directiva dispõe:

«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.º durante o transporte de produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

[...]

3. Sem prejuízo do artigo 20.º, 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.

[...]»

12 O artigo 15.º, n.º 3, da referida directiva enuncia:

«Os riscos inerentes à circulação intracomunitária serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor tal como prevista no artigo 13.º [...]

No caso de óleos minerais sujeitos a impostos especiais de consumo serem transportados no interior da Comunidade por via marítima ou por oleoduto fixo, os Estados-Membros poderão libertar o depositário autorizado expedidor da obrigação de prestar a garantia prevista no primeiro parágrafo.

[...]»

*Legislação nacional*

13 O artigo 158 C do Código Aduaneiro (code des douanes), que transpõe o artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 92/12 para o direito francês, dispõe:

«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.»

**Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

14 A SPMR, que é um depositário autorizado, explora um oleoduto no qual circulam hidrocarbonetos em regime de suspensão de imposto especial de consumo, com destino à Suíça. Depois de ter verificado a existência de fugas e, em seguida, em 1 de Janeiro de 1997, a ocorrência de um rebentamento deste oleoduto, a SPMR solicitou, nos termos do artigo 158 C do code des douanes, uma franquia do imposto especial de consumo exigido pela Administração sobre os 795 201 litros de produtos petrolíferos que se perderam. Considerando que os requisitos para poder invocar

que se tratava de um caso de força maior não estavam preenchidos, a Administração manteve a sua reclamação do imposto especial de consumo sobre as quantidades perdidas, deduzindo apenas as quantidades correspondentes aos poluentes recuperados do solo.

15 A Administração propôs uma acção judicial contra a SPMR, para cobrança do imposto, no tribunal d'instance de Neuilly-sur-Seine. No entanto, este julgou que esta acção tinha prescrito.

16 Tendo sido interposto recurso, a cour d'appel de Versailles, por acórdãos de 17 de Dezembro de 2002 e de 23 de Março de 2004, anulou a decisão proferida em primeira instância, considerando que o pedido da Administração era admissível e que a SPMR não pode invocar o caso de força maior, conceito que se caracteriza pela existência de circunstâncias imprevisíveis, inevitáveis e imputáveis a uma causa exterior ao depositário autorizado.

17 A SPMR interpôs recurso destes acórdãos para a Cour de cassation. Censurou a cour d'appel, designadamente, por ter decidido que ela não podia invocar um «caso fortuito» ou um «caso de força maior», nos termos do artigo 158 C do code des douanes, e por depois a ter condenado no pagamento dos direitos e impostos sobre os produtos petrolíferos perdidos. Invocou, a este respeito, dois fundamentos de recurso.

18 Por um lado, a SPMR sustentou que, ao exigir que as perdas de produtos petrolíferos resultem de circunstâncias imprevisíveis e exteriores a ela mesma e ao recusar averiguar se as fugas e o rebentamento do oleoduto, que conduziram às perdas de hidrocarbonetos, podiam ter sido inevitáveis para ela, a cour d'appel violou o

artigo 158 C do code des douanes. A SPMR alegou, pelo contrário, que apenas a inevitabilidade caracteriza o «caso fortuito» ou o «caso de força maior», na acepção desta disposição.

19 Por outro lado, a SPMR alegou que podia igualmente beneficiar da franquia prevista no referido artigo 158 C, porque as perdas de produtos petrolíferos transportados no oleoduto defeituoso eram atinentes à própria natureza, fluida, destes. O facto de a Administração ter aceite não cobrar impostos sobre os poluentes recuperados no solo implica, atendendo à referida natureza dos produtos petrolíferos, que aqueles que não puderam ser recuperados devido à natureza do solo também não podem ser objecto de tributação.

20 Depois de ter salientado que o code des douanes transpõe para o direito francês a Directiva 92/12 e de se ter referido à jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual o conceito de força maior não tem o mesmo conteúdo nos diversos domínios de aplicação do direito comunitário, devendo o seu significado ser determinado em função do quadro legal no qual está destinado a produzir efeitos, a Cour de cassation decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«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 [...], 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 [...]?»

## Quanto às questões prejudiciais

*Quanto à primeira questão, relativa ao conceito de «força maior» na acepção do artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, da Directiva 92/12*

21 Há que recordar que a ordem jurídica comunitária não pretende, em princípio, salvo referência expressa, definir os seus conceitos inspirando-se numa ordem jurídica nacional ou em várias delas (v. acórdãos de 14 de Janeiro de 1982, Corman, 64/81, Recueil, p. 13, n.° 8; de 2 de Abril de 1998, EMU Tabac e o., C-296/95, Colect., p. I-1605, n.° 30; e de 22 de Maio de 2003, Comissão/Alemanha, C-103/01, Colect., p. I-5369, n.° 33). Prevendo o artigo 14.°, n.° 1, da Directiva 92/12, no seu terceiro período, que cada Estado-Membro determina as condições em que serão concedidas as franquias previstas no primeiro período desta disposição, esta referência ao direito nacional não se refere ao conteúdo nem ao âmbito do conceito de «força maior» constante do referido primeiro período.

22 Com efeito, 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. Visto que o conteúdo do conceito de força maior é um factor susceptível de contribuir, se for caso disso, para a determinação da exigibilidade do imposto especial de consumo, este conceito reveste-se necessariamente de carácter autónomo, devendo ser assegurada a uniformidade da sua interpretação em todos os Estados-Membros.

23 Segundo jurisprudência constante, determinada em contextos diversos como o da regulamentação agrícola ou o das regras relativas aos prazos de recurso enunciados no artigo 45.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, o conceito de força maior não está limitado ao de impossibilidade absoluta, devendo ser entendido no sentido de circunstâncias alheias ao operador, anormais e imprevisíveis, cujas consequências não poderiam ser evitadas apesar de todos os esforços desenvolvidos (v., neste sentido, acórdãos de 15 de Dezembro de 1994, Bayer/Comissão, C-195/91 P, Colect., p. I-5619, n.º 31, e de 17 de Outubro de 2002, Parras Medina, C-208/01, Colect., p. I-8955, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

24 Daqui resulta, como o Tribunal de Justiça já precisou, que o conceito de força maior compreende 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 do acontecimento anormal, adoptando medidas adequadas sem consentir sacrifícios excessivos (v., neste sentido, acórdão Bayer/ /Comissão, já referido, n.º 32, e despacho de 18 de Janeiro de 2005, Zuazaga Meabe/ /IHMI, C-325/03 P, Colect., p. I-403, n.º 25).

25 No entanto, resulta igualmente de jurisprudência constante que, não tendo o conceito de força maior o mesmo conteúdo nos diversos domínios de aplicação do direito comunitário, o seu significado deve ser determinado em função do quadro legal no qual está destinado a produzir efeitos (v. acórdãos de 13 de Outubro de 1993, An Bord Bainne Co-operative e Compagnie Inter-Agra, C-124/92, Colect., p. I-5061, n.º 10, e de 29 de Setembro de 1998, First City Trading e o., C-263/97, Colect., p. I-5537, n.º 41).

26 Por conseguinte, há que examinar se, no que se refere ao conceito de «força maior», na acepção do artigo 14.º, n.º 1, primeiro período, da Directiva 92/12, a economia e a finalidade desta directiva impõem que se interprete e aplique de forma especial os elementos constitutivos da força maior, como resultam da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 23 do presente acórdão.

27 A este respeito, decorre do primeiro e do quarto considerando da Directiva 92/12 que esta se destina a garantir o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno para os produtos sujeitos aos impostos especiais de consumo e, para este fim, estabelece um regime geral no qual a exigibilidade dos impostos especiais de consumo deve ser idêntica em todos os Estados-Membros.

28 Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 92/12, estão sujeitos ao imposto especial de consumo os produtos referidos no artigo 3.°, n.° 1, desta directiva, entre os quais figuram os óleos minerais, no momento da sua produção no território da Comunidade, ou da sua importação nesse território. Enquanto que a produção ou a importação dos produtos em causa no referido território constituem o facto gerador do imposto especial de consumo, este imposto só é exigível, nos termos do artigo 6.°, n.° 1, da referida directiva, no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o artigo 14.°, n.° 3, desta mesma directiva. É também considerada introdução no consumo, nos termos do artigo 6.°, n.° 1, toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão.

29 O artigo 14.°, n.° 3, da Directiva 92/12 prevê que, sem prejuízo do artigo 20.° desta, caso se verifiquem outras faltas para além das perdas referidas no n.° 1 do dito artigo 14.° e no caso de perdas para as quais não sejam concedidas as franquias referidas no referido n.° 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.

30 Resulta da leitura conjugada de todas as disposições referidas nos dois números anteriores do presente acórdão que os óleos minerais estão sujeitos ao imposto especial de consumo pelo simples facto de serem produzidos ou importados no território da Comunidade e que os impostos especiais de consumo são, em

princípio, igualmente exigíveis em caso de faltas e de perdas relativamente às quais não foi concedida uma franquia pelas autoridades competentes. A franquia prevista no artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, da Directiva 92/12, para as perdas resultantes de casos de força maior, constitui uma excepção à regra geral, que deve, como sublinhou a advogada-geral no n.° 43 das suas conclusões, ser objecto de interpretação restritiva.

31 A interpretação do conceito de força maior adoptada pelo Tribunal de Justiça noutros sectores do direito comunitário, recordada no n.° 23 do presente acórdão, deve também ser aplicada no âmbito do artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, da Directiva 92/12. Um depositário autorizado só pode invocar em seu favor a franquia prevista nesta disposição, se fizer prova da existência de circunstâncias que lhe são alheias, anormais e imprevisíveis, e cujas consequências não poderiam ser evitadas, apesar de todos os esforços desenvolvidos.

32 A este respeito, há no entanto que considerar que, como sustentado pela Comissão das Comunidades Europeias, a aplicação destes requisitos no contexto do artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, da Directiva 92/12 não deve conduzir a que ao depositário autorizado se imponha uma responsabilidade absoluta pelas perdas de produtos que se encontrem em regime de suspensão.

33 Em especial, o requisito segundo o qual as circunstâncias que envolvem essas perdas devem ser alheias ao depositário autorizado não se limita a circunstâncias exteriores a este, numa acepção material ou física. Este requisito deve antes ser interpretado no sentido de que se refere a circunstâncias que, objectivamente, escapam ao controlo do depositário autorizado ou que se situam fora da sua esfera de responsabilidade (v., no que se refere a este último aspecto, por analogia, acórdão de 5 de Fevereiro de 1987, Denkavit, 145/85, Colect., p. 565, n.° 16).

34 Quanto às circunstâncias do processo principal, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que a SPMR alegou perante os órgãos jurisdicionais nacionais que as fugas que afectaram o oleoduto em causa e, em seguida, o rebentamento deste, que provocaram as perdas para as quais esta sociedade pretende obter uma franquia, são imputáveis a um fenómeno de corrosão das fissuras, desconhecido à época dos factos, e que não podia, portanto, ser detectado através de um dispositivo técnico então disponível.

35 Ainda que as falhas técnicas de uma instalação sejam, em princípio, da responsabilidade daquele que a explora, não se pode excluir que um fenómeno de corrosão, como o que foi descrito no número anterior do presente acórdão, possa ser considerado um «caso de força maior» na acepção do artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, da Directiva 92/12, na medida em que a sua ocorrência não tenha podido ser prevista de maneira nenhuma, atendendo ao estado dos conhecimentos tecnológicos disponíveis à época, e tenha, assim, escapado a qualquer possibilidade de controlo por parte do depositário autorizado. Cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se estes requisitos estão preenchidos no processo principal.

36 Relativamente ao requisito segundo o qual o depositário autorizado tem de fazer prova da diligência exigida, a SPMR e a Comissão alegaram que este requisito está preenchido quando se demonstrar que o operador em causa cumpriu a regulamentação técnica aplicável.

37 Ainda que o cumprimento das exigências técnicas relativas à qualidade, à construção, à manutenção e à exploração de um oleoduto possa ser considerado um requisito necessário para que se conclua que existiu um comportamento diligente, este cumprimento não é, em si mesmo, decisivo. Com efeito, uma diligência suficiente pressupõe ainda um comportamento activo continuado, orientado para a identificação e a avaliação dos riscos potenciais, assim como a capacidade de tomar medidas adequadas e eficazes de modo a prevenir que esses riscos se verifiquem.

38 Além disso, nem o facto de, nos termos do artigo 12.º da Directiva 92/12, a abertura e o funcionamento de entrepostos fiscais, como um oleoduto, em circunstâncias como as do processo principal, ficarem subordinados à concessão de uma autorização por parte das autoridades competentes dos Estados-Membros, nem o facto de um depositário autorizado estar sujeito às obrigações enumeradas no artigo 13.º desta directiva, designadamente, a de se prestar a todos os controlos, nem o facto de se poder inferir do artigo 15.º, n.º 3, segundo parágrafo, da referida directiva, relativo à possibilidade de libertar, para o transporte de óleos minerais por oleoduto fixo, o depositário autorizado da obrigação de prestar uma garantia para cobrir os riscos inerentes à circulação intracomunitária, que o legislador comunitário considera que o transporte por oleoduto é seguro constituem factores relevantes para se determinar se estão preenchidos os requisitos relativos à existência de um caso de força maior. Com efeito, como sublinhou a advogada-geral nos n.os 46 e 47 das suas conclusões, por um lado, a autorização do depositário autorizado e os controlos aos quais está sujeito, tais como previstos no referido artigo 13.º, destinam-se somente a garantir que este depositário possui o grau de fiabilidade necessário para que seja aplicado o regime de suspensão; e, por outro, a atribuição de uma autorização para a abertura e o funcionamento de um entreposto fiscal por parte das autoridades competentes de um Estado-Membro não torna este co-responsável pelo imposto especial de consumo sobre os produtos que se perderam na sequência de uma falha técnica do meio de transporte autorizado.

39 Finalmente, não se pode sustentar que o imposto especial de consumo não é devido relativamente aos produtos perdidos porque estes nunca foram introduzidos no consumo, como exigido no artigo 6.º, n.º 1, da Directiva 92/12 enquanto requisito da exigibilidade do imposto. Com efeito, tal como referido no n.º 30 do presente acórdão, os óleos minerais estão sujeitos ao imposto pelo simples facto de serem produzidos ou importados no território da Comunidade, e os impostos especiais de consumo são, em princípio, igualmente exigíveis em caso de faltas e de perdas relativamente às quais não foi concedida uma franquia pelas autoridades competentes. Daqui resulta que a introdução no consumo não é determinante para a constituição da obrigação fiscal.

40 Atendendo às considerações que precedem, há que responder à primeira questão que o conceito de «força maior», na acepção do artigo 14.º, n.º 1, primeiro período, da Directiva 92/12, se refere a circunstâncias alheias ao depositário autorizado, anormais e imprevisíveis, cujas consequências não poderiam ser evitadas, apesar de

todos os esforços desenvolvidos por este. O requisito segundo o qual as circunstâncias devem ser alheias ao depositário autorizado não se limita a circunstâncias exteriores a este, numa acepção material ou física, mas visa igualmente circunstâncias que, objectivamente, escapam ao controlo do depositário autorizado ou que se situam fora da sua esfera de responsabilidade.

*Quanto à segunda questão, relativa ao conceito de «perdas atinentes à própria natureza dos produtos» na acepção do artigo 14.º, n.º 1, segundo período, da Directiva 92/12*

41 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se as perdas relativas a uma parte dos produtos petrolíferos derramados de um oleoduto, devidas ao seu carácter fluido e às características do solo pelo qual se espalharam, que impediram a sua recuperação, podem ser consideradas «perdas atinentes à própria natureza dos produtos», na acepção do artigo 14.º, n.º 1, segundo período, da Directiva 92/12.

42 Segundo a própria redacção desta disposição, esta aplica-se apenas a perdas atinentes à própria natureza dos produtos, ocorridas no âmbito de determinadas operações indicadas de forma restritiva, entre as quais o transporte. Enquanto que o conceito de perdas atinentes à própria natureza dos produtos pode, como indicou o Governo italiano, incluir as denominadas perdas «técnicas», o mesmo não pode ser alargado a perdas acidentais.

43 Além disso, visto que a franquia prevista para essas perdas naturais é distinta da que está prevista no primeiro período do artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 92/12 para perdas devidas a casos fortuitos e a casos de força maior, a primeira franquia não pode ser

interpretada de forma extensiva, de modo a abranger as situações em que os requisitos que permitem invocar a segunda não estão preenchidos.

44 Há assim que responder à segunda questão que as perdas relativas a uma parte dos produtos petrolíferos derramados de um oleoduto, devidas ao seu carácter fluido e às características do solo pelo qual se espalharam, que impediram a sua recuperação, não podem ser consideradas «perdas atinentes à própria natureza dos produtos», na acepção do artigo 14.°, n.° 1, segundo período, da Directiva 92/12.

**Quanto às despesas**

45 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) **O conceito de «força maior», na acepção do artigo 14.°, n.° 1, primeiro período, 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, conforme alterada pela Directiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de Dezembro de 1994, refere-se a**

**circunstâncias alheias ao depositário autorizado, anormais e imprevisíveis, cujas consequências não poderiam ser evitadas, apesar de todos os esforços desenvolvidos por este. O requisito segundo o qual as circunstâncias devem ser alheias ao depositário autorizado não se limita a circunstâncias exteriores a este, numa acepção material ou física, mas visa igualmente circunstâncias que, objectivamente, escapam ao controlo do depositário autorizado ou que se situam fora da sua esfera de responsabilidade.**

2) **As perdas relativas a uma parte dos produtos petrolíferos derramados de um oleoduto, devidas ao seu carácter fluido e às características do solo pelo qual se espalharam, que impediram a sua recuperação, não podem ser consideradas «perdas atinentes à própria natureza dos produtos», na acepção do artigo 14.º, n.º 1, segundo período, da Directiva 92/12, conforme alterada pela Directiva 94/74.**

Assinaturas