Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 30 de abril de 2014 [1]

Processo C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
contra
Hauptzollamt Münster

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha)]

«Tributação dos produtos energéticos — Exceções — Produtos energéticos contidos nos reservatórios normais dos veículos automóveis utilitários e destinados a ser usados como carburantes por esses veículos — Interpretação do conceito de 'reservatórios normais' — Reservatórios montados pelos concessionários ou pelos fabricantes de carroçarias»

1. O presente processo tem por objeto a interpretação do conceito de «reservatórios de carburantes normais» no contexto da tributação dos produtos energéticos. Este conceito, constante da legislação da União desde há muito tempo, é atualmente objeto de uma proposta de alteração da Comissão Europeia, principalmente devido à alteração do contexto técnico e económico no mercado dos veículos utilitários [2]. A missão do Tribunal de Justiça neste processo é verificar se esta alteração de contexto deve também influenciar a interpretação do referido conceito na sua redação atual.

Quadro jurídico

2. O quadro jurídico do presente processo no que respeita ao direito da União é constituído pela Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade [3]. Esta Diretiva rege a tributação dos produtos energéticos na União Europeia, estabelecendo, designadamente, certas isenções à referida tributação.

3. Assim, o artigo 24.º da Diretiva 2003/96 dispõe:

«1. Os produtos energéticos introduzidos para consumo num Estado-Membro que estejam contidos nos reservatórios normais de veículos automóveis comerciais e se destinem a ser utilizados como carburante por esses mesmos veículos, ou que se encontrem em reservatórios de contentores especiais e se destinem a utilização durante o transporte para o funcionamento dos sistemas associados a esses contentores, não estão sujeitos a tributação noutro Estado-Membro.

1 — Língua original: francês.

2 — Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2003/96/CE do Conselho que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade [COM (2011) 169 final (JO C 189, p. 5, a seguir «proposta da Comissão»)]

3 — JO L 283, p. 51.

2. Para efeitos do presente artigo, entende-se por 'reservatórios normais':

— os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão e que permitem a utilização direta do carburante, tanto para a tração do veículo como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte. Consideram-se igualmente reservatórios normais os reservatórios de gás instalados em veículos a motor que permitem a utilização direta do gás como carburante, bem como os reservatórios montados noutros sistemas com os quais os veículos a motor possam estar eventualmente equipados;

— os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os contentores de tipo idêntico ao do contentor em questão e que permitem a utilização direta do carburante para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos desses contentores especiais durante o transporte;

Entende-se por 'contentor especial', qualquer contentor dotado de equipamento especialmente concebido para sistemas de refrigeração, sistemas de oxigenação, sistemas de isolamento térmico ou outros sistemas.»

4. O objeto das questões prejudiciais no presente processo é a definição dos reservatórios normais que figura no n.º 2, primeiro travessão, do artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

5. Quanto à legislação alemã pertinente, trata-se da Energiesteuergesetz (lei de 15 de julho de 2006 relativa ao imposto sobre a energia) [4] e da Energiesteuer-Durchführungsverordnung (regulamento de execução dessa lei), de 31 de julho de 2006 [5]. As disposições que transpõem o artigo 24.º da Diretiva 2003/96 seguem fielmente a formulação deste artigo. Como informa o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal federal das finanças) faz interpretação estrita destas disposições.

Factos do processo principal, questões prejudiciais e tramitação processual

6. A demandante no processo principal, Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (a seguir «HFT») é uma empresa de transportes rodoviários com sede na Alemanha. Para o exercício da sua atividade, adquiriu um veículo a motor comercial à Daimler AG, um construtor de veículos comerciais. Este veículo estava equipado de origem com um reservatório de carburante de 780 litros. Como a utilização do veículo prevista pela HFT necessitava da instalação de equipamentos específicos, essa instalação foi encomendada à R&S Fahrzeugbau, uma empresa de carroçarias. Ao realizar a instalação, a empresa de carroçarias, por razões técnicas, teve de deslocar o reservatório de carburante instalado na origem pelo construtor do veículo (a seguir «reservatório 1»). No decurso dessa operação, a empresa de carroçarias instalou também um segundo reservatório de 780 litros, previamente adquirido à Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (a seguir «reservatório 2»). O construtor do veículo também poderia ter instalado o segundo reservatório, mas essa solução não era economicamente rentável, porque esse reservatório também deveria ser deslocado para a adaptação final do veículo.

7. Em 2 de dezembro de 2009 e 14 de fevereiro de 2011, um condutor abasteceu de carburante o veículo em causa nos Países Baixos e conduziu-o imediatamente para o território da Alemanha. O carburante era utilizado exclusivamente para a tração do veículo.

4 — Energiesteuergesetz, BGBl. I, 2006, p. 1534), na sua versão resultante do § 1 da Lei de 17 de julho de 2009 (BGB1. I, 2009, p. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung, (BGBl. I, 2006, p. 1753), na sua versão resultante do § 6 do Regulamento de 5 de outubro de 2009 (BGBl. 2009, p. 3262).

8. Em 28 de junho de 2012, a HFT declarou ao Hauptzollamt Münster demandada no processo principal, as quantidades de carburante importadas no reservatório 2. Na sequência dessa declaração, o Hauptzollamt Münster, em liquidação de 3 de julho de 2012, exigiu o pagamento do montante de 501,22 euros de imposto sobre a energia relativamente ao carburante importado no reservatório 2, e, em liquidação de 19 de setembro de 2012, o pagamento do montante de 291,14 euros do mesmo imposto relativamente ao carburante importado no reservatório 1. Com efeito, o Hauptzollamt Münster considerou que nem o reservatório 1, deslocado pela empresa de carroçarias, nem o reservatório 2, instalado originariamente por essa mesma empresa, tinham sido instalados no local pelo construtor do veículo e que, por isso, não correspondiam à definição de reservatórios normais na aceção das disposições do direito alemão adotadas para transposição do artigo 24.º da Diretiva 2003/96. O carburante contido nestes reservatórios não podia, por conseguinte, beneficiar da isenção prevista nessas disposições.

9. Tendo o Hauptzollamt Münster negado provimento aos recursos administrativos da HFT, esta propôs uma ação no órgão jurisdicional de reenvio pedindo a anulação das referidas liquidações.

10. Como afirma o órgão jurisdicional de reenvio, segundo a interpretação que o Bundesfinanzhof faz das disposições pertinentes, a ação devia ser julgada improcedente. Com efeito, segundo essa interpretação, os reservatórios instalados pelos concessionários ou pelos fabricantes de carroçarias não são abrangidos pelo conceito de reservatórios normais. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof baseia-se principalmente na interpretação feita pelo Tribunal de Justiça, no acórdão Schoonbroodt [6], do artigo 112.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 918/83 do Conselho, de 28 de março de 1983, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras [7], que está formulado, em substância, de modo idêntico ao artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

11. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, porém, sobre se não seria mais pertinente fazer uma interpretação mais ampla do conceito de reservatórios normais, para que este conceito abranja também os reservatórios instalados pelos concessionários ou pelos fabricantes de carroçarias, como, por exemplo, os que estão em causa no processo principal. Aquele órgão jurisdicional considera que essa interpretação ampla poderia inspirar-se na abordagem feita pelo Tribunal de Justiça no acórdão Meiland Azewijn [8].

12. Nestas condições, o Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o conceito de construtor, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva [2003/96], ser interpretado no sentido de que também abrange empresas de carroçaria e os concessionários se, no processo de fabrico de um veículo a motor, aquelas ou estes tiverem instalado o reservatório de [carburante] e esse processo de fabrico tiver sido, por motivos técnicos e/ou económicos, realizado por várias empresas independentes, com divisão de tarefas?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: nestes casos, como deve ser interpretado o requisito do artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, segundo o qual devem estar em causa veículos a motor 'de tipo idêntico'»?

13. A decisão de reenvio deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2013. Foram apresentadas observações escritas pela HFT, pelo Hauptzollamt Münster, pela República Checa e pela Comissão. Não houve lugar a audiência.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — JO L 105, p. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Análise

14. Nas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio solicita a interpretação dos conceitos de «construtor» e de veículos «do mesmo tipo». Penso, porém, que seria mais judicioso, como aliás propõe o Governo checo, analisar a definição de reservatórios normais no seu conjunto, e, mais precisamente, questionar-se sobre a interpretação a fazer dessa definição no atual contexto económico e técnico, a fim de garantir o efeito útil do artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

Génese da disposição em causa

15. A definição de reservatórios normais dos veículos utilitários para efeitos da isenção de direitos e impostos sobre os combustíveis neles contidos apareceu pela primeira vez, salvo erro meu, no artigo 112.º, n.º 2, alínea c), do Regulamento n.º 918/83. Essa definição estava formulada, em substância, de modo idêntico à que atualmente figura no artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

16. A definição assim formulada baseia-se na premissa, certamente válida na época em que foi adotada, de que os construtores de veículos utilitários propõem tipos de veículos normalizados no que respeita à maior parte das suas caraterísticas técnicas, incluindo o número e o tipo dos reservatórios de carburante. Era então fácil identificar um tipo concreto de veículo e verificar se o reservatório de carburante de um determinado veículo respeitava as caraterísticas específicas do tipo a que pertencia. No contexto das relações comerciais com Estados terceiros, isso permitia prevenir a importação — em detrimento dos interesses fiscais dos Estados-Membros — de quantidades excedentárias de carburante proveniente de países nos quais, em virtude das diferenças de taxa de câmbio e de política fiscal, o seu preço era claramente inferior aos preços praticados no mercado comunitário.

17. A referência ao conceito de reservatórios normais assim definido tinha a vantagem de impedir não só a importação de carburante nos reservatórios portáteis (o que era permitido relativamente a veículos de turismo) e outros reservatórios diversos, mas também em reservatórios adicionais especificamente instalados em veículos utilitários para importar carburante para o território aduaneiro comunitário. A existência de controlos nas fronteiras externas permitia assegurar a eficácia destas disposições.

18. No que respeita à importação do carburante contido nos reservatórios dos veículos utilitários, com isenção do imposto especial sobre o consumo, nas relações intracomunitárias, a mesma definição — já presente no artigo 2.º, segundo travessão da Diretiva 68/297/CEE, de 19 de julho de 1968, relativa à uniformização das disposições relativas à admissão com franquia do combustível contido nos reservatórios dos veículos automóveis utilitários[9], na redação que lhe foi dada pela Diretiva 85/347/CEE do Conselho, de 8 de julho de 1985[10] — tinha sido reproduzida praticamente *ipsis verbis* no artigo 8.º-A, n.º 2, da Diretiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais[11], introduzido pela Diretiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 1994[12].

19. Segundo o décimo nono considerando da Diretiva 94/74, a isenção num Estado-Membro do imposto especial de consumo dos óleos minerais introduzidos no consumo noutro Estado-Membro contidos nos depósitos dos veículos automóveis é prevista «a fim de não entravar a livre circulação das pessoas e dos bens e de não dar origem a duplas tributações».

20. A Diretiva 92/81 foi revogada e substituída pela Diretiva 2003/96 e o seu artigo 8.º-A passou a ser o artigo 24.º da Diretiva 2003/96, sem modificações substanciais.

9 — JO L 175, p. 15; EE 07 F4 p. 3.
10 — JO L 183, p. 22.
11 — JO L 316, p. 12.
12 — JO L 365, p. 46.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça

Acórdão Schoonbroodt

21. O Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de interpretar uma vez a definição de reservatórios normais, na aceção da legislação da União, no acórdão Schoonbroodt [13]. Embora o processo que deu origem a esse acórdão se referisse, como o caso vertente, à importação do carburante contido nos reservatórios dos veículos utilitários com isenção do imposto especial de consumo no quadro das relações intracomunitárias, no contexto da legislação belga, a interpretação solicitada pelo órgão jurisdicional de reenvio incidia, porém, sobre o conceito de reservatório, tal como definido no artigo 112.º do Regulamento n.º 918/83, ou seja, no domínio das isenções aduaneiras [14].

22. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça fez uma interpretação estrita do conceito de reservatórios normais, excluindo, em especial, do âmbito desse conceito os reservatórios instalados com caráter permanente por um concessionário do construtor ou por uma empresa de carroçarias [15].

23. Para fundamentar essa decisão, o Tribunal de Justiça referiu-se aos princípios que decorrem da jurisprudência em matéria de isenções aduaneiras, segundo os quais «quando adota normas que concedem a suspensão de direitos aduaneiros, o Conselho deve ter em conta as exigências da segurança jurídica e as dificuldades a que devem fazer face as administrações aduaneiras nacionais […]. Daqui resulta que estas disposições devem ser interpretadas de modo estrito, de acordo com a sua letra, não sendo possível aplicá-las, para além do seu teor literal, a produtos não mencionados por essas mesmas normas» [16].

Acórdão Meiland Azewijn

24. No acórdão Meiland Azewijn [17], o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a interpretação do artigo 8.º-A da Diretiva 92/81, disposição que foi depois substituída pela que está em causa no presente processo. Todavia, o processo que deu lugar a esse acórdão não respeitava à definição de reservatórios normais, mas ao conceito de veículos utilitários, que não é definida nesse artigo, e à questão de saber se o carburante contido nos reservatórios desses veículos e importado com isenção do imposto especial de consumo apenas podia ser utilizado para a tração do veículo ou se também podia servir para fazer funcionar as máquinas e os sistemas instalados no veículo, como as máquinas agrícolas.

25. Embora o objeto da interpretação feita no acórdão Meiland Azewijn [18] fosse diferente do do presente processo, algumas soluções desenvolvidas pelo Tribunal de Justiça podem interessar-nos. Em primeiro lugar, no que respeita ao conceito de veículos utilitários, o Tribunal de Justiça rejeitou as referências às definições desse conceito constantes — no contexto da isenção do carburante — na

13 — EU:C:1998:586.

14 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, n.ºs 18 e 20). Embora o processo que originou esse acórdão se referisse às disposições do Regulamento n.º 918/83, na redação que lhe foi dada pelo Regulamento (CEE) n.º 1315/88 do Conselho, de 3 de maio de 1988 (JO L 123, p. 2), esta alteração não afetou, em substância, a definição dos reservatórios normais instalados nos veículos.

15 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, parte decisória).

16 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, n.º 23). V. também as conclusões apresentadas no processo Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, n.ºs 38, 41 e 42), nas quais o advogado-geral F. G. Jacobs tece considerações baseadas na jurisprudência estabelecida em matéria de direitos aduaneiros.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

Diretiva 68/297 e no Regulamento n.º 918/83 [19]. O Tribunal de Justiça preferiu orientar-se pela economia e pela finalidade da disposição em causa, a saber, a proteção da livre circulação das pessoas e bens e a preocupação de evitar duplas tributações [20]. O Tribunal de Justiça concluiu que se devia interpretar o artigo 8.º-A da Diretiva 92/81 de forma ampla [21].

26. Em segundo lugar, a respeito da utilização do carburante importado com isenção do imposto especial de consumo, o Tribunal de Justiça decidiu que este podia ser utilizado não apenas para a tração do veículo mas também para outros fins, por exemplo, para trabalhos agrícolas. Esta solução é particularmente interessante, dada a formulação da definição de reservatórios normais que nos cumpre analisar no presente processo. Com efeito, esta definição prevê expressamente que a conformação dos referidos reservatórios deve permitir «a utilização direta do carburante tanto *para a tração do veículo* como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos *durante o transporte*» [22]. Parece-me claro que, tomada à letra, esta definição apenas se refere ao carburante utilizado no contexto do transporte, seja para a tração do veículo, seja para o funcionamento dos sistemas do veículo durante o transporte. Por isso, o Tribunal de Justiça afastou-se claramente da letra do artigo 8.º-A.

Apreciação jurídica

27. Depois de ter assim exposto o contexto histórico e jurisprudencial da definição dos reservatórios normais, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, vou agora proceder à apreciação da interpretação dessa definição à luz das circunstâncias de facto do processo principal. Farei esta apreciação em dois tempos, distinguindo o caso do reservatório 1 e o do reservatório 2, tal como descritos no n.º 6 das presentes conclusões, para chegar, apesar disso, a uma conclusão comum.

O caso do reservatório 1

28. Recorde-se que o reservatório 1 foi instalado no veículo pelo construtor antes de ser deslocado pelo fabricante da carroçaria durante a adaptação final do veículo.

29. O Hauptzollamt Münster não concedeu a isenção do imposto especial de consumo para o carburante contido neste reservatório, considerando que este não era abrangido pela definição de reservatórios normais na aceção da Diretiva 2003/96. O Hauptzollamt Münster considerou que, devido à sua deslocação por um terceiro, o reservatório em questão não tinha sido fixado no veículo pelo construtor, como exige, ainda segundo essa autoridade, o artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96.

30. O Hauptzollamt Münster mantém esta interpretação nas suas observações escritas. Apoia-se sobretudo na leitura literal da disposição em questão, no acórdão Schoonbroodt [23] e no princípio da segurança jurídica. Todavia, tenho fortes dúvidas de que estes três elementos possam efetivamente servir de fundamento à abordagem feita pela autoridade fiscal alemã.

19 — No referido processo, tratava-se do combustível contido nos reservatórios das máquinas agrícolas, ao passo que a Diretiva 68/297 e o Regulamento n.º 918/83 definiam o veículo utilitário como destinado ao transporte de pessoas e bens.

20 — Acórdão Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, n.ºs 39 a 41). O Tribunal de Justiça referiu-se à finalidade do artigo 8.º-A da Diretiva 92/81, tal como mencionado no décimo nono considerando da Diretiva 94/74.

21 — Acórdão Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, n.º 41).

22 — O sublinhado é meu.

23 — EU:C:1998:586.

31. Em primeiro lugar, no que respeita à letra da definição contida no artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, não se faz aí referência a um «reservatório fixado pelo construtor» num veículo concreto. Pelo contrário, a formulação adotada usa o plural, definindo como reservatórios normais os «*reservatórios* fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão» [24]. Trata-se, portanto, como afirma com razão a Comissão, de uma categoria geral de reservatórios, e não da questão de saber se um reservatório concreto foi instalado fisicamente no veículo pelo construtor.

32. O facto de o legislador ter adotado essa solução explica-se facilmente pela finalidade da disposição em causa, que é proteger a livre circulação das pessoas e das mercadorias e evitar as duplas tributações, ao mesmo tempo que assegura a proteção dos interesses fiscais legítimos dos Estados-Membros. Do ponto de vista desta finalidade, o elemento pertinente não é a pessoa que instalou o reservatório concreto num veículo concreto, mas a funcionalidade do reservatório, a saber, permitir a tração do veículo e o funcionamento dos seus sistemas no quadro de uma utilização normal. Uma interpretação que exclua o reservatório pelo simples facto de o mesmo ter sido substituído ou até simplesmente deslocado por ocasião de uma reparação ou de uma modificação do veículo por uma pessoa diferente do construtor não é compatível com a letra nem com a finalidade do artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

33. Tal interpretação também não decorre do acórdão Schoonbroodt. No processo que deu lugar a este acórdão, não se tratava de um reservatório substituído ou deslocado, mas de reservatórios adicionais, acrescentados aos veículos pelos concessionários ou pelos fabricantes de carroçarias a fim de aumentar a respetiva autonomia [25]. O Tribunal de Justiça considerou, por isso, baseando-se na interpretação literal da disposição analisada, que não se tratava de reservatórios fixados pelo construtor «em todos os veículos a motor do mesmo tipo que o veículo em questão», porque normalmente o construtor não equipava efetivamente os seus veículos com esses reservatórios.

34. Foi neste contexto que o Tribunal de Justiça decidiu que a definição dos reservatórios normais constante do artigo 112.º, n.º 2, alínea c), do Regulamento n.º 918/83, não abrangia os reservatórios «instalados […] a título permanente por um concessionário do construtor ou por uma empresa de carroçarias a fim de realizar determinados objetivos de ordem económica» [26]. Embora a leitura apenas da parte decisória do acórdão Schoonbroodt possa sugerir que são excluídos do âmbito da definição dos reservatórios normais todos os reservatórios instalados por pessoas que não sejam o construtor, os fundamentos desse acórdão conduzem a uma conclusão mais matizada. Em especial, não penso que se possa considerar, com base no referido acórdão, que estão excluídos da definição em causa os reservatórios fixados por terceiros, não «para realizar determinados objetivos de ordem económica», mas simplesmente para restabelecer as funcionalidades do veículo ou modificar estas funcionalidades.

35. Finalmente, o princípio da segurança jurídica também não abona, na minha opinião, a favor da tese sustentada pelo Hauptzollamt Münster. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da segurança jurídica, que faz parte dos princípios gerais do direito comunitário, exige, designadamente, que as regras de direito sejam claras, precisas e previsíveis quanto aos seus efeitos, em especial quando possam comportar consequências desfavoráveis para os indivíduos e as empresas [27]. Este princípio tem, assim, como objetivo, nos processos de natureza fiscal, proteger em primeiro lugar os interesses dos contribuintes e não os das autoridades fiscais, assegurando nomeadamente a previsibilidade das consequências que decorrem da aplicação da lei.

24 — O sublinhado é meu. Outras versões linguísticas da Diretiva 2003/96 usam uma formulação semelhante — «die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter» em alemão, «zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd» em polaco, «the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question» em inglês.

25 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, n.os 7, 12 e 19).

26 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, parte decisória).

27 — V., nomeadamente, acórdão Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, n.º 67).

36. No que respeita ao processo principal, deve observar-se que, embora a HFT tenha declarado à autoridade tributária, «a título preventivo», como sublinha, o carburante importado no reservatório 2, não o fez, nem mesmo a título preventivo, relativamente ao carburante importado no reservatório 1. Na minha opinião, isso deve-se ao facto de a HFT não poder prever que o carburante importado no reservatório 1 poderia não beneficiar da isenção do imposto especial de consumo.

37. No entanto, a previsibilidade inerente ao princípio da segurança jurídica exige que a interpretação da norma jurídica não conduza a resultados absurdos e contrários ao bom senso. Seria esse precisamente o caso no presente processo, se o benefício da isenção do imposto especial de consumo dependesse de circunstâncias fortuitas e desprovidas de pertinência do ponto de vista da finalidade da disposição em causa, tais como o facto de ter substituído ou deslocado, após a aquisição do veículo, o reservatório fixado na origem pelo construtor. Se tal interpretação fosse adotada, uma empresa poderia beneficiar da isenção para o carburante importado no reservatório do seu veículo, ao passo que outra, na mesma situação, seria privada dessa possibilidade pelo simples facto de ter efetuado reparações ou modificações no seu veículo. Esse resultado seria não só ilógico, mas criaria, além disso, uma diferença de tratamento injustificada, podendo causar distorções da concorrência. A interpretação de uma norma jurídica que conduza a tal resultado não pode, a meu ver, ser considerada compatível com o princípio da segurança jurídica.

38. Pelas razões expostas, considero que a definição dos reservatórios normais que figura no artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, mesmo interpretada literalmente, visa os reservatórios fixados por pessoas diferentes do construtor do veículo, nos casos em que estas pessoas se limitam a substituir ou deslocar o ou os reservatórios colocados de origem por este construtor.

O caso do reservatório 2

39. Recorde-se que o reservatório 2, da mesma capacidade que o reservatório 1, foi adquirido a um revendedor independente e instalado no veículo pelo fabricante de carroçarias que tinha deslocado o reservatório 1. O reservatório 2 poderia também ter sido montado pelo construtor durante o processo de fabrico do veículo, mas esta operação não era rentável, porque este reservatório também teria de ser deslocado em seguida para a adaptação final do veículo.

40. A situação do reservatório 2 assemelha-se à dos reservatórios em causa no acórdão Schoonbroodt [28], na medida em que, de modo semelhante, nunca foi fixado no veículo pelo construtor. Por isso, seria fácil concluir, apoiando-se quer na interpretação literal da definição que figura no artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96 quer nesse acórdão, que, contrariamente ao reservatório 1, o reservatório 2 não entra no âmbito dessa definição. Creio, no entanto, que seria mais oportuno resistir a essa tentação. Com efeito, essa solução demasiado fácil não seria sustentável nem à luz das circunstâncias económicas atuais nem das finalidades da disposição analisada da Diretiva 2003/96.

41. Segundo a afirmação feita pela HFT nas suas observações escritas, confirmada pela Comissão nas suas observações, é hoje prática corrente que o fabrico dos veículos utilitários se faça em diversas etapas, limitando-se o construtor a fabricar o *chassis* e a cabine, sendo a parte restante realizada por empresas especializadas. O mesmo princípio se aplica aos reservatórios de carburante. Assim, os construtores não propõem um tipo único de reservatório para cada tipo de veículo, mas diferentes reservatórios segundo a utilização prevista do veículo, o mercado a que o mesmo se destina ou ainda a vontade do cliente. É assim possível, como se verificou no processo principal, que o reservatório não seja instalado pelo construtor, mas por um terceiro, numa etapa posterior do processo de fabrico do veículo.

28 — EU:C:1998:586.

42. Nestas condições, é muito difícil, ou mesmo impossível determinar se um determinado reservatório faz efetivamente parte da categoria dos reservatórios «fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão», como resulta da formulação exata da definição dos reservatórios normais. Poderia mesmo acontecer que, em relação a um determinado tipo de veículo, nenhum reservatório corresponda a esta definição e que, por consequência, os utilizadores deste veículo sejam excluídos do benefício da isenção prevista no artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

43. O próprio Hauptzollamt Münster parece que não faz esta análise, partindo do pressuposto de que um reservatório fixado diretamente pelo construtor é abrangido pela definição de reservatórios normais, ao passo que um reservatório fixado por um terceiro é excluído do âmbito dessa definição. Já não estamos então no quadro da aplicação literal da Diretiva 2003/96, mas numa aproximação. Ora, essa aproximação conduziria necessariamente a desigualdades de tratamento. Teria também como consequência limitar a concorrência, na medida em que incitaria as empresas de transporte a comprarem as peças sobressalentes aos construtores dos veículos e a mandá-las montar preferencialmente por estes e não por terceiros. Poderia dizer-se *dura lex sed lex*, mas creio que tal diferença de tratamento não tem nenhuma justificação nem no contexto da interpretação literal nem do ponto de vista da finalidade do artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

44. Para dar resposta a este problema, a Comissão propõe que se verifique caso a caso quais são os tipos de reservatórios propostos pelo construtor para determinado tipo de veículo e se considerem todos estes tipos de reservatórios abrangidos pela definição analisada. Esta solução não me parece convincente. Como os construtores propõem frequentemente variantes dos seus veículos, que diferem em função não apenas da utilização prevista, mas também segundo o mercado em que são postos à venda, a verificação de todas as possibilidades oferecidas, nem que fosse limitada ao território da União Europeia, implicaria para as autoridades administrativas e instâncias judiciais a realização de averiguações de facto muito complexas e poderia levar a resultados divergentes nos diferentes Estados-Membros. Esse resultado seria contrário à razão de ser da Diretiva 2003/96, que é harmonizar as disposições nacionais respeitantes à tributação dos produtos energéticos. Além disso, a proposta da Comissão não tem em conta os reservatórios que podem ser propostos não por construtores de veículos, mas por terceiros. Todavia, como, de qualquer modo, nos afastamos da interpretação literal da disposição em análise ao admitir os reservatórios propostos em alternativa pelos construtores, parece-me ainda menos justificado afastar os propostos por vendedores independentes.

45. A HFT, por seu turno, propõe que se recorra à Diretiva 2007/46/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de setembro de 2007, que estabelece um quadro para a homologação dos veículos a motor e seus reboques, e dos sistemas, componentes e unidades técnicas destinados a serem utilizados nesses veículos [29] para interpretar o conceito de tipo de veículo na aceção do artigo 24.º da Diretiva 2003/96. Porém, pondo de parte a questão de saber se é correto servir-se de um ato jurídico posterior, adotado num determinado domínio do direito, pata interpretar um ato anterior num domínio diferente, não penso que a Diretiva 2007/46 possa ser verdadeiramente útil no caso vertente. Com efeito, o número, o tipo e a capacidade dos reservatórios de carburante não fazem parte das caraterísticas comuns de um «tipo de veículo», enumeradas no anexo II, parte B, da referida diretiva. Por outras palavras, os veículos que pertencem ao mesmo «tipo» na aceção da Diretiva 2007/46 podem ter reservatórios diferentes, o que nos leva de novo ao ponto de partida no que respeita à interpretação da definição dos reservatórios normais na aceção da Diretiva 2003/96.

29 — JO L 263, p. 1.

46. Proponho antes, a exemplo do que fez o Tribunal de Justiça no acórdão Meiland Azewijn [30], que se interprete o conceito de reservatórios normais, na aceção do artigo 24.º da Diretiva 2003/96, à luz da finalidade e da economia dessa disposição. Recordo que essa finalidade é proteger a livre circulação das pessoas e das mercadorias e evitar duplas tributações [31]. Para este efeito, o legislador não previu propriamente uma isenção do imposto especial sobre o consumo, mas apenas uma adaptação, nos termos da qual, por exceção à regra geral, o produto energético sob a forma de carburante contido nos reservatórios dos veículos utilitários não é tributado no Estado-Membro em que será utilizado mas naquele em que foi colocado no consumo. Com efeito, a obrigação de declarar a cada passagem de uma fronteira interior a quantidade de carburante contida nos reservatórios do veículo e a necessidade de pedir em seguida o reembolso do imposto especial de consumo no Estado-Membro de aquisição do carburante, a fim de evitar a dupla tributação, constituiria um obstáculo considerável no transporte rodoviário entre Estados-Membros e, por isso, uma restrição às trocas comerciais no mercado interno. Foi para resolver este problema que o legislador adotou o artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

47. Tendo em vista esta finalidade, o elemento pertinente não é a origem do reservatório de carburante, mas a questão de saber se o carburante serve para a tração do veículo ou, eventualmente, para fazer funcionar os sistemas com que o veículo está equipado. O reservatório deve, portanto, ser instalado de modo a permitir o abastecimento direto do veículo em carburante. Pelo contrário, a pessoa que o instalou e a sua proveniência não têm importância. Por conseguinte, é claramente contrário à finalidade da Diretiva 2003/96 submeter a concessão da isenção a uma circunstância que, do ponto de vista dessa finalidade, não tem qualquer pertinência.

48. Esta análise é corroborada pelo artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, segunda frase, da Diretiva 2003/96, segundo a qual «[se] consideram igualmente reservatórios normais os reservatórios de gás instalados em veículos a motor». Com efeito, estes reservatórios a gaz não são normalmente fixados pelos construtores e ainda menos «em todos os veículos a motor do mesmo tipo», porque os veículos a motor não são habitualmente destinados originariamente a ser movidos a gás, mas a carburante derivado do petróleo. Os reservatórios de gás são, pois, instalados por empresas especializadas, independentes dos construtores.

49. Esta indicação, já presente no Regulamento n.º 918/83, reflete a vontade do legislador de tornar a definição dos reservatórios normais flexível, para não excluir, de forma injustificada, determinados contribuintes do benefício da isenção. Numa época em que os reservatórios para gasolina ou gasóleo eram normalmente montados em série, esta flexibilidade podia limitar-se aos reservatórios de gás. No contexto económico atual da construção de veículos por etapas, não seria suficiente. Por isso, se a Diretiva 2003/96 prevê expressamente a isenção para o gás contido nos reservatórios fixados por terceiros, não vejo razões que permitam afirmar que a gasolina ou o gasóleo contido nesses reservatórios não deve beneficiar da mesma isenção. Mais uma vez, essa afirmação seria fundada em circunstâncias que não têm qualquer pertinência à luz das finalidades da disposição em causa.

50. No que respeita à prevenção de eventuais abusos, penso que o risco de tais abusos não está ligado à origem dos reservatórios de carburante. O facto de utilizar carburante adquirido num Estado-Membro à passagem para outro Estado-Membro não constitui um abuso. O facto de comprar carburante num Estado-Membro onde o seu preço é menos elevado para o utilizar noutro Estado-Membro também não é um abuso, se a proximidade da fronteira tornar essa operação rentável. É um mecanismo económico natural inerente ao mercado interno. O abuso poderia eventualmente consistir em utilizar o carburante importado no reservatório de um veículo para fins

30 — EU:C:2004:499. V. n.os 24 a 26 das presentes conclusões.

31 — Décimo nono considerando da Diretiva 94/74, que introduziu o artigo 8.º-A da Diretiva 92/81, que passou a artigo 24.º da Diretiva 2003/96.

que não fossem o da tração do próprio veículo ou o do funcionamento dos sistemas com que está equipado. Ora, esse abuso também é possível utilizando apenas os reservatórios fixados pelo construtor. Os Estados-Membros devem então combater esses abusos por outros meios que não a subordinação da concessão da isenção à origem do reservatório.

51. Poder-se-ia ainda opor à interpretação que proponho o facto de o Tribunal de Justiça, no seu acórdão Schoonbroodt [32], não ter tomado em consideração os objetivos que levaram o legislador comunitário a adotar o artigo 8.º-A da Diretiva 92/81, ao perfilhar uma aceção estrita da definição dos reservatórios normais. No entanto, é preciso ter em mente que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça não interpretava a disposição de uma diretiva respeitante à tributação dos produtos energéticos no mercado interno, mas antes, através da legislação belga [33], uma disposição de um regulamento em matéria aduaneira, a saber, o Regulamento n.º 918/83. É certo que o Tribunal de Justiça afirmou no seu acórdão que «as definições de 'reservatórios normais' constantes das diferentes disposições que podem ser relevantes não apresentam divergências significativas no contexto do processo principal» [34]. Mas não é menos verdade que a argumentação do Tribunal de Justiça se baseia numa jurisprudência estabelecida em matéria aduaneira [35], e não na finalidade de uma disposição adotada no quadro do mercado interno. Contrariamente à opinião apresentada pelo advogado-geral F. G. Jacobs nas suas conclusões no processo Schoonbroodt [36], penso que é admissível tomar em conta outras considerações para interpretar uma disposição de uma diretiva em matéria de mercado interno, diferentes das que foram tomadas em conta para interpretar disposições de um regulamento em matéria aduaneira, mesmo que, aliás, a redação destas disposições seja substancialmente idêntica. Em especial, é preciso ter presente que, enquanto as disposições dos regulamentos são de aplicação direta, as diretivas só são vinculativas no que respeita ao resultado a atingir. Ao interpretar uma diretiva, é, pois, ao resultado prosseguido que há que atender, mais do que à sua redação exata. Isto não prejudica em nada a interpretação da mesma definição constante do regulamento em matéria aduaneira.

52. Deve ainda observar-se que o argumento respeitante à prática da construção dos veículos em diversas etapas já tinha sido suscitado no processo que deu origem ao acórdão Schoonbroodt. O Tribunal de Justiça tinha respondido a esse argumento afirmando que competia ao legislador da União extrair as consequências desse facto [37]. Ora, o legislador extraiu efetivamente as consequências desse facto, visto que, na sua proposta de diretiva para alteração da Diretiva 2003/96 [38], a Comissão propôs uma modificação da definição dos reservatórios normais na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, a fim de refletir as alterações no processo de construção de veículos utilitários [39]. Segundo a proposta da Comissão, esta definição devia abranger «os reservatórios fixados num veículo a motor com carácter permanente pelo construtor ou por um terceiro» e que […] estão conformes aos requisitos técnicos e de segurança aplicáveis, e cuja instalação permanente permite a utilização direta do carburante [40].

53. A proposta da Comissão ainda não foi adotada, mas, na minha opinião, a interpretação da disposição em causa na sua formulação atual devia ir no mesmo sentido. Além disso, não partilho o argumento *a contrario* usado pelo Hauptzollamt Münster, segundo o qual a modificação proposta pela Comissão significa que a redação atual da disposição tem um conteúdo normativo diferente, o

32 — EU:C:1998:586.

33 — V. n.º 21 das presentes conclusões.

34 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, n.º 20).

35 — V. n.º 23 das presentes conclusões.

36 — V. conclusões apresentadas no processo Schoonbroodt (EU:C:1998:323, n.º 45).

37 — Acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586, n.º 27).

38 — V. nota 2 das presentes conclusões.

39 — Segundo o considerando 26 da proposta da Comissão: «A fim de garantir a livre circulação sem deixar de respeitar os requisitos de segurança aplicáveis aos veículos automóveis comerciais […] a definição de reservatórios normais desses veículos no artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE deve ser *atualizada* de modo a refletir o facto de os reservatórios de combustível não serem montados exclusivamente em veículos comerciais pelo respetivo fabricante.» (o sublinhado é meu).

40 — Artigo 1.º, n.º 18, da proposta da Comissão.

que não permite interpretá-la em conformidade com essa proposta. Com efeito, a vontade da Comissão não é alterar os efeitos do artigo 24.º da Diretiva 2003/96, mas precisamente mantê-los, adaptando a redação dessa disposição à realidade económica. Assim, é perfeitamente possível atingir esse objetivo desde já, fazendo uma interpretação da definição de reservatórios normais compatível com as exigências atuais do mercado automóvel.

Apreciação global

54. Como já afirmei no n.º 14 das presentes conclusões, penso que se deve dar uma resposta comum às duas questões submetidas pelo Finanzgericht Düsseldorf, ou seja, fazer uma interpretação coerente da definição de reservatórios normais na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96. Essa definição deveria ser entendida de modo a abranger todos reservatórios fixados de modo permanente nos veículos utilitários que servem para abastecimento direto dos referidos veículos em carburante. Evidentemente, esses reservatórios devem cumprir todas as exigências técnicas.

55. Admito que esta solução possa parecer arriscada, na medida em que se afasta quer da redação exata da disposição em causa quer do único acórdão em que o Tribunal de Justiça interpretou essa disposição. Parece-me, porém, que é a única interpretação que pode assegurar ao mesmo tempo o efeito útil do artigo 24.º da Diretiva 2003/96, a sua aplicação uniforme em toda a União Europeia e a segurança jurídica dos contribuintes.

Conclusão

56. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do modo seguinte às questões prejudiciais submetidas pelo Finanzgericht Düsseldorf:

«O artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de reservatórios normais abrange todos os reservatórios fixados com caráter permanente nos veículos utilitários que servem para abastecimento direto em carburante destes veículos.»