Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

9 de junho de 2022 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Impostos especiais de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 11.º — Reembolso do imposto especial de consumo que incide sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos no consumo — Diretiva 2011/64/UE — Artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b) — Reembolso do imposto especial de consumo pago por meio de marcas fiscais colocadas no tabaco manufaturado destruído sob controlo administrativo — Obrigação de os Estados-Membros adotarem legislação que preveja o reembolso do imposto especial de consumo sobre o tabaco manufaturado introduzido no consumo e destruído sob controlo aduaneiro — Inexistência»

No processo C-55/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por Decisão de 6 de janeiro de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de janeiro de 2021, no processo

Direktor na Agentsia «Mitnitsi»

contra

«IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente de secção, M. Ilešič (relator) e Z. Csehi, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Direktor na Agentsia «Mitnitsi», por P. Tonev,

– em representação da «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, por T. Nenov e D. Vuchkov, advokati,

* Língua do processo: búlgaro.

– em representação do Governo búlgaro, por M. Georgieva e L. Zaharieva, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por V. Bozhilova e C. Perrin, 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 11.º 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), e do artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados (JO 2011, L 176, p. 24).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (Diretor da Autoridade Aduaneira, Bulgária) (a seguir «Diretor da Autoridade Aduaneira») à «IMPERIAL TOBACCO BULGARIA» EOOD, com sede na Bulgária (a seguir «Imperial»), a respeito do reembolso de impostos especiais de consumo.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/118

3 Nos termos dos considerandos 8, 9 e 31 da Diretiva 2008/118:

«(8) Dado que, para o correto funcionamento do mercado interno, é necessário que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros, importa clarificar a nível [da União] em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo e bem assim quem é o devedor do imposto especial de consumo.

(9) Dado que constitui um imposto sobre o consumo de determinados produtos, o imposto especial de consumo não deverá ser cobrado relativamente a produtos que, em determinadas circunstâncias, tenham sido inutilizados ou irremediavelmente perdidos.

[…]

(31) Os Estados-Membros deverão poder prever que os produtos introduzidos no consumo ostentem marcas fiscais […]. A utilização de tais marcas não pode acarretar quaisquer entraves às trocas comerciais [na União].

Dado que essa utilização não deverá conduzir a uma dupla tributação, deverá estabelecer-se inequivocamente que qualquer montante pago, inclusive a título de garantia, para a obtenção das marcas em causa deverá ser reembolsado, objeto de dispensa de pagamento ou liberado pelo Estado-Membro que emitiu as marcas, caso o imposto especial de consumo se tenha tornado exigível e tenha sido cobrado noutro Estado-Membro.

Todavia, a fim de evitar abusos, os Estados-Membros que tenham emitido as marcas em causa deverão poder sujeitar o reembolso, a dispensa ou a liberação à apresentação de um comprovativo da retirada ou destruição das mesmas.»

4 O artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados "produtos sujeitos a impostos especiais de consumo":

[…]

c) Tabaco manufaturado, abrangido pelas Diretivas 95/59/CE [do Conselho, de 27 de novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufaturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios (JO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros (JO 1992, L 316, p. 8)] e 92/80/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufaturados que não sejam cigarros (JO 1992, L 316, p. 10)].»

5 O artigo 2.º da Diretiva 2008/118 enuncia:

«Os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são tributados desse imposto no momento:

a) Da sua produção […] no território da [União];

b) Da sua importação no território da [União].»

6 O artigo 4.º desta diretiva dispõe:

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

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

[…]

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.»

7 O capítulo II desta diretiva, intitulado «Exigibilidade, reembolso e isenção do imposto especial de consumo», inclui três secções. Na secção 1, intitulada «Momento e local de exigibilidade», figuram os artigos 7.º a 10.º da mesma.

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

«1. O imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo.

2. Para efeitos da presente diretiva, por “introdução no consumo” entende-se:

a) A saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo de um regime de suspensão do imposto;

[…]

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

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

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

5. Os Estados-Membros fixam as suas próprias regras e condições para a determinação das perdas a que se refere o n.º 4.»

9 O artigo 11.º, que figura na secção 2, sob a epígrafe «Reembolso e dispensa de pagamento», do capítulo II da Diretiva 2008/118, prevê:

«Além dos casos […] previstos pelas diretivas referidas no artigo 1.º, o imposto especial de consumo que incide sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos

no consumo pode, a pedido de um interessado, ser reembolsado ou objeto de dispensa de pagamento por parte das autoridades competentes do Estado-Membro em que os produtos foram introduzidos no consumo nas situações fixadas pelos Estados-Membros e nas condições que estes estabeleçam a fim de evitar eventuais fraudes ou abusos.

[…]»

10 O artigo 15.º, n.º 2, desta diretiva prevê:

«Quando o imposto especial de consumo a que estão sujeitos os produtos não tenha sido pago, a produção, transformação e detenção desses produtos devem ter lugar num entreposto fiscal.»

11 O artigo 39.º da referida diretiva dispõe:

«1. Sem prejuízo do n.º 1 do artigo 7.º, os Estados-Membros podem exigir que os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo ostentem marcas fiscais […] no momento da introdução no consumo no seu território […].

[…]

3. Sem prejuízo de disposições que possam vir a estabelecer, com vista a garantir a correta aplicação do presente artigo e prevenir qualquer fraude, evasão ou abuso, os Estados-Membros devem providenciar para que as marcas fiscais […] não criem obstáculos à livre circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

Sempre que essas marcas sejam apostas em produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, qualquer montante pago, inclusive a título de garantia, para a obtenção das mesmas, com exceção das respetivas despesas de emissão, deve ser reembolsado, objeto de dispensa de pagamento ou liberado pelo Estado-Membro que as emitiu, caso o imposto especial de consumo se tenha tornado exigível e tenha sido cobrado noutro Estado-Membro.

O Estado-Membro que emitiu as marcas pode todavia sujeitar o reembolso, a dispensa ou a liberação do montante pago ou garantido à apresentação de um comprovativo, a contento das autoridades competentes, da retirada ou destruição das mesmas.»

Diretiva 2011/64

12 Nos termos dos considerandos 2, 15 e 16 da Diretiva 2011/64:

«(2) A legislação fiscal da União sobre os produtos do tabaco tem de garantir o bom funcionamento do mercado interno e, simultaneamente, um elevado nível de proteção da saúde, tal como previsto no artigo 168.º [TFUE], tendo em mente que os produtos do tabaco podem causar graves prejuízos para a saúde e que a União é Parte na Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco. […]

[…]

(15) […] Um certo grau de harmonização dos níveis de tributação de imposto aplicados nos Estados-Membros contribuiria para reduzir a fraude e o contrabando no interior da União.

(16) Um certo grau de convergência contribuiria igualmente para assegurar um elevado nível de proteção da saúde humana. O nível de tributação constitui um elemento fundamental para a determinação do preço dos produtos do tabaco, o qual, por seu turno, influencia os hábitos dos consumidores. A fraude e o contrabando reduzem a incidência da fiscalidade nos níveis de preços, designadamente dos cigarros e do tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, comprometendo assim a realização dos objetivos da luta antitabaco e da proteção da saúde.»

13 O artigo 1.º desta diretiva prevê:

«A presente diretiva fixa princípios gerais para a harmonização da estrutura e das taxas dos impostos especiais de consumo a que os Estados-Membros sujeitam os tabacos manufaturados.»

14 Nos termos do artigo 16.º, n.º 1, da referida diretiva:

«As modalidades de cobrança do imposto especial de consumo devem ser harmonizadas, o mais tardar, no estádio final, de harmonização do imposto especial de consumo. Durante a fase anterior, o imposto especial de consumo deve ser cobrado, em princípio, por meio de selo fiscal. […]»

15 O artigo 17.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«Podem ser isentos do imposto especial de consumo, ou obter o reembolso do imposto pago, os tabacos manufaturados:

a) Desnaturados utilizados para fins industriais ou hortícolas;

b) Destruídos sob controlo administrativo;

c) Exclusivamente destinados a testes científicos, bem como a testes relacionados com a qualidade dos produtos;

d) Reciclados pelo produtor.

Os Estados-Membros devem determinar as condições e formalidades a que estão sujeitas tais isenções ou reembolsos.»

16 A Diretiva 2011/64 codificou e revogou as Diretivas 92/79, 92/80 e 95/59, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011. Em conformidade com o seu artigo 21.º, segundo parágrafo, as remissões para as diretivas revogadas devem entender-se como sendo feitas para esta diretiva.

Direito búlgaro

17 O artigo 25.º da Zakon za aktsizite i danachnite skladove (Lei sobre os Impostos Especiais de Consumo e os Entrepostos Fiscais, DV n.º 91, de 15 de novembro de 2005), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZADS»), dispõe:

«(1) Até à introdução no consumo das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo, os depositários autorizados e as pessoas registadas não estão sujeitos ao imposto especial de consumo:

1. em caso de destruição sob controlo das autoridades aduaneiras de mercadorias sujeitas ao imposto especial de consumo, incluindo mercadorias portadoras de selos de imposto especial de consumo, bem como no caso de eliminação e destruição dos selos de imposto especial de consumo nas condições previstas no artigo 64.º, n.ºs 21 e 22.

[…]»

18 O artigo 27.º da ZADS enuncia:

«(1) Mediante pedido escrito ou por iniciativa das autoridades aduaneiras, os impostos especiais de consumo indevidamente pagos ou que devam ser reembolsados são reembolsados ou compensados a título de reembolso de dívidas públicas exigíveis ao interessado que tenham sido cobradas pela [Agentsia "Mitnitsi" (Autoridade Aduaneira, Bulgária)].

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 A Imperial é um depositário autorizado que dispõe de um entreposto fiscal situado em Sófia (Bulgária). Em 2 de abril de 2019, apresentou à Teritorialna direktsiya Yugozapadna kam Agentsiya «Mitnitsi» (Direção Territorial Sudoeste da Autoridade Aduaneira, Bulgária) um pedido de reembolso de um imposto especial de consumo no montante total de 90 437,69 leva búlgaros (BGN) (cerca de 46 300 euros), ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, da ZADS.

20 Em apoio do seu pedido de reembolso, a Imperial invocou o facto de as mercadorias em causa, introduzidas no consumo, serem produtos de tabaco de que era proprietária e que tinham sido destruídos sob controlo aduaneiro em 1 de julho de 2016.

21 Por ocasião de um controlo, as autoridades aduaneiras verificaram que as mercadorias objeto do pedido tinham sido introduzidas no consumo pela Imperial com base em documentos fiscais relativos ao imposto especial de consumo, anexos ao seu pedido, e que os montantes do imposto especial de consumo relativos a estas mercadorias tinham sido pagos. Todavia, na medida em que as referidas mercadorias já tinham sido introduzidas no consumo, as referidas autoridades consideraram que o pedido apresentado pela Imperial era infundado e devia ser indeferido.

22 Segundo as autoridades aduaneiras, o artigo 25.º, n.º 1, da ZADS, ao abrigo do qual os depositários autorizados não são devedores de impostos especiais de consumo em caso de destruição sob controlo das autoridades aduaneiras de mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo, incluindo as portadoras de uma marca fiscal, só é aplicável se essas mercadorias não tiverem sido introduzidas no consumo.

23 Por outro lado, resulta de um relatório pericial que, no caso em apreço, a autenticidade das marcas fiscais colocadas nos produtos à base de tabaco não foi controlada, embora tal constitua uma etapa indispensável do processo de destruição. Além disso, segundo este relatório, alguns destes produtos ostentavam uma marca fiscal cujo prazo de validade tinha expirado e não figuravam entre os produtos objeto do processo de destruição.

24 A Imperial apresentou uma reclamação desta decisão de indeferimento do reembolso ao Diretor da Autoridade Aduaneira.

25 Uma vez que esta reclamação foi indeferida, a Imperial intentou uma ação no Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo da cidade de Sófia, Bulgária), reiterando as suas alegações relativas à ilegalidade da decisão de indeferimento do reembolso.

26 Por Sentença de 29 de janeiro de 2020, o Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo da cidade de Sófia) anulou a decisão do Diretor da Direção Territorial Sudoeste da Autoridade Aduaneira. Trata-se da sentença que foi objeto de recurso pelo Diretor da Autoridade Aduaneira para o órgão jurisdicional de reenvio, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária).

27 Este órgão jurisdicional esclarece que, até 1 de janeiro de 2010, todas as versões do artigo 25.º, n.º 1, ponto 1, da ZADS previam que os depositários autorizados e as pessoas registadas não eram devedores do imposto especial de consumo, ou que o imposto especial de consumo pago lhes devia ser reembolsado, em caso de destruição sob controlo das autoridades aduaneiras de mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo, incluindo mercadorias portadoras de marcas fiscais, bem como em caso de eliminação e de destruição das marcas fiscais.

28 A Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za aktsizite i danachnite skladove (Lei de Alteração e Sditamento da Lei sobre os Impostos Especiais de Consumo e os Entrepostos Fiscais, DV n.º 95, de 1 de dezembro de 2009) acrescentou à referida disposição a condição relativa à não introdução no consumo de mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo.

29 A Imperial sustenta que, ao fazê-lo, a República da Bulgária não transpôs corretamente o disposto na Diretiva 2008/118 no que respeita à possibilidade de reembolso de impostos especiais de consumo pagos a título de mercadorias que foram introduzidas no consumo e posteriormente destruídas segundo os trâmites e sob controlo aduaneiro, sendo esta abordagem incompatível com a natureza do imposto especial de consumo que constitui um imposto sobre o consumo, como resulta, aliás, do considerando 9 da Diretiva 2008/118.

30 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as partes no processo principal já se opuseram no âmbito de um litígio resultante de circunstâncias semelhantes. No termo deste litígio, que tinha por objeto o artigo 25.º, n.º 1, ponto 1, da ZADS na sua versão anterior à alteração realizada em 2009, a Imperial obteve ganho de causa, na sequência de um Acórdão de

17 de julho de 2014 do Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) com fundamento, nomeadamente, nas disposições pertinentes dos artigos 7.º e 11.º da Diretiva 2008/118 e do artigo 17.º da Diretiva 2011/64.

31 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio assinala que a referência ao artigo 7.º, n.ºs 1 e 4, da Diretiva 2008/118, no Acórdão de 17 de julho de 2014, é problemática na medida em que esta disposição define o momento e o local de constituição da dívida e, mais especificamente, o momento da «introdução no consumo», isto é, elementos que não são pertinentes no presente caso.

32 Nestas condições, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 11.º da Diretiva [2008/118], e 17.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva [2011/64], ser interpretados no sentido de que impõem aos Estados-Membros a obrigação de criarem um regime jurídico que preveja o reembolso do imposto especial de consumo, incluindo o que recaiu sobre tabacos manufaturados introduzidos no consumo e destruídos sob controlo aduaneiro?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: podem os interessados invocar o efeito direto das disposições das diretivas e os princípios de direito da União se um Estado-Membro não tiver cumprido a sua obrigação de criar o referido regime jurídico?

3) Em caso de resposta afirmativa às duas primeiras questões: numa situação de facto como a do presente processo, o efeito direto das disposições acima referidas confere direito ao reembolso do imposto especial de consumo pago, bastando para isso um requerimento apresentado para esse fim e sem outras formalidades?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

33 O Diretor da Autoridade Aduaneira e o Governo búlgaro sustentam que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, alegando, para o efeito, que a apresentação dos factos e do direito nacional pelo órgão jurisdicional de reenvio contém várias imprecisões, posto que o referido pedido não contém os elementos de facto e de direito necessários para dar resposta útil às questões.

34 Todavia, no presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio explicitou efetivamente, na sua decisão de reenvio, o quadro factual e regulamentar em que se inscreve o litígio no processo principal e forneceu um mínimo de explicações sobre as razões que presidiram à escolha das disposições do direito da União cuja interpretação solicita e sobre o nexo que estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio que lhe foi submetido, o que permite ao Tribunal de Justiça responder utilmente às questões submetidas (v., por analogia, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Toplofikatsia Sofia e o., C-208/20 e C-256/20, EU:C:2021:719, n.º 19 e jurisprudência referida).

35 Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 11.º da Diretiva 2008/118 e o artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que obrigam os Estados-Membros a prever o reembolso do imposto especial de consumo relativo a produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, incluindo o tabaco manufaturado, destruídos sob controlo aduaneiro, que tenham sido introduzidos no consumo.

37 A título preliminar, importa recordar que a Diretiva 2008/118 revogou e substituiu, com efeitos a partir de 1 de abril de 2010, a Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1). No entanto, uma vez que as disposições pertinentes da Diretiva 92/12 têm um alcance, em substância, idêntico às da Diretiva 2008/118, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta primeira diretiva é igualmente aplicável à Diretiva 2008/118 [v., por analogia, Acórdãos de 2 de abril de 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, n.º 34 e jurisprudência referida, e de 16 de setembro de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, n.º 22 e jurisprudência referida].

38 Em conformidade com o seu artigo 1.º, n.º 1, a Diretiva 2008/118 visa estabelecer o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, entre os quais figura o tabaco manufaturado, abrangidos pela Diretiva 2011/64, procurando, nomeadamente, como resulta do considerando 8 da Diretiva 2008/118, assegurar que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros (v., por analogia, Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, n.º 44 e jurisprudência referida).

39 O facto tributável na aceção da Diretiva 2008/118 é constituído, em conformidade com o artigo 2.º da mesma, pela produção, no território da União, dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo ou pela sua importação nesse território (v., neste sentido, Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, n.º 46 e jurisprudência referida).

40 Por força do artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, o imposto especial de consumo torna-se exigível, nomeadamente, no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo. Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, este conceito engloba igualmente qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão do imposto, definido no artigo 4.º, ponto 7, da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, n.º 47 e jurisprudência referida).

41 Em conformidade com o artigo 4.º, ponto 7, da Diretiva 2008/118, o regime de suspensão do imposto constitui 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.

42 Tal regime 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 a imposto

especial de consumo, esse regime adia a exigibilidade do mesmo até à verificação de um requisito de exigibilidade (v., neste sentido, Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, n.º 49 e jurisprudência referida).

43 Por outro lado, em conformidade com o seu artigo 1.º, a Diretiva 2011/64 fixa princípios gerais para a harmonização da estrutura e das taxas dos impostos especiais de consumo a que os Estados-Membros sujeitam os tabacos manufaturados.

44 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos, mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte. A génese de uma disposição do direito da União pode igualmente apresentar elementos pertinentes para a sua interpretação (Acórdãos de 2 de setembro de 2021, CRCAM, C-337/20, EU:C:2021:671, n.º 31 e jurisprudência referida, e de 6 de outubro de 2021, Conacee, C-598/19, EU:C:2021:810, n.º 20 e jurisprudência referida).

45 Em primeiro lugar, quanto à redação das disposições referidas na primeira questão prejudicial, importa recordar que, segundo o artigo 11.º da Diretiva 2008/118, o imposto especial de consumo que incide sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos no consumo pode, a pedido de um interessado, ser reembolsado por parte das autoridades competentes do Estado-Membro em que os produtos foram introduzidos no consumo nas situações fixadas pelos Estados-Membros e nas condições que estes estabeleçam a fim de evitar eventuais fraudes ou abusos.

46 Por outro lado, de acordo com o artigo 17.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2011/64, podem obter o reembolso do imposto especial de consumo pago, nomeadamente, os tabacos manufaturados que sejam destruídos sob controlo administrativo.

47 Assim, o artigo 11.º da Diretiva 2008/118 visa, de modo geral, o reembolso do imposto especial de consumo que incide sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos no consumo, ao passo que o artigo 17.º da Diretiva 2011/64 se aplica a quatro casos específicos, nomeadamente o da destruição dos tabacos manufaturados sob controlo administrativo, sem especificar se estes foram ou não introduzidos no consumo.

48 No que se refere, mais concretamente, ao artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64, importa observar que, embora este se refira a uma situação que implica a participação de autoridades administrativas de um Estado-Membro, a sua redação não permite concluir que essa participação confere automaticamente o direito ao reembolso, devendo as respetivas condições e formalidades ser sempre determinadas pelo Estado-Membro em causa.

49 Decorre de uma leitura conjugada destas duas disposições, por um lado, que estas preveem apenas uma faculdade no que respeita ao reembolso do imposto especial de consumo que incide sobre determinadas categorias de produtos e, por outro, que deixam aos Estados-Membros uma ampla margem de apreciação no que respeita ao poder de definir as situações, as condições e as formalidades a que estão sujeitos esses reembolsos, incluindo numa situação em que os produtos, munidos de marcas fiscais, são destruídos sob controlo administrativo, posteriormente à sua introdução no consumo.

50 Em segundo lugar, esta interpretação do artigo 11.º da Diretiva 2008/118 e do artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64 corresponde aos objetivos prosseguidos por ambas as diretivas.

51 Conforme resulta dos considerandos 2, 15 e 16 da Diretiva 2011/64, a legislação fiscal da União sobre os produtos do tabaco visa garantir o bom funcionamento do mercado interno e um elevado nível de proteção da saúde, tal como previsto no artigo 168.º TFUE, combatendo em simultâneo a fraude e o contrabando no interior da União.

52 Uma vez que o mercado dos cigarros é particularmente propício ao desenvolvimento de um comércio ilegal (Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, n.º 37 e jurisprudência referida), os Estados-Membros podem, ao abrigo do artigo 39.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 e do artigo 16.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64, pedir, nomeadamente, que os tabacos manufaturados ostentem marcas fiscais no momento da sua introdução no consumo no seu território. Ora, as marcas fiscais têm um valor intrínseco que as distingue de uma simples prova de pagamento que atesta o pagamento de uma quantia em dinheiro às autoridades fiscais do Estado-Membro de emissão dessas marcas (v., neste sentido, Acórdão de 24 de fevereiro de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, n.º 83 e jurisprudência referida).

53 A este respeito, resulta do artigo 39.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/118 que qualquer montante pago ou garantido para a obtenção das marcas fiscais, com exceção das respetivas despesas de emissão, só é reembolsado pelo Estado-Membro que as emitiu caso o imposto especial de consumo se tenha tornado exigível e tenha sido cobrado noutro Estado-Membro, o que não se verificou no caso em apreço.

54 Por outro lado, resulta do artigo 11.º da Diretiva 2008/118 que as condições de reembolso do imposto especial de consumo que incide sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham sido introduzidos no consumo devem evitar eventuais fraudes ou abusos.

55 Os Estados-Membros têm, por conseguinte, um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros, precisando-se ainda que o combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos é um objetivo prosseguido pela Diretiva 2008/118, como resulta do considerando 31, do artigo 11.º e do artigo 39.º, n.º 3, primeiro parágrafo, desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.º 59 e jurisprudência referida).

56 Em terceiro lugar, no que se refere ao contexto do artigo 11.º da Diretiva 2008/118 e do artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64, como resulta dos n.ºs 38 a 43 do presente acórdão, estas disposições fazem parte do regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, entre os quais figura o tabaco manufaturado.

57 Uma vez que o imposto especial de consumo é, como recorda o considerando 9 da Diretiva 2008/118, um imposto sobre o consumo, o momento da exigibilidade tem de se situar o mais próximo possível do consumidor (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, n.ºs 50 e 51).

58 Além disso, decorre do artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, conjugado com o artigo 15.º, n.º 2, da mesma, que os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do imposto são detidos por um depositário autorizado num entreposto fiscal. Daqui se conclui que os impostos especiais de consumo não são exigíveis enquanto os produtos em causa forem detidos por um depositário autorizado no seu entreposto fiscal, uma vez que, nesta situação, não se pode considerar que os mesmos saíram de um regime de suspensão do imposto, na aceção do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/118 (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, n.º 54).

59 Por outro lado, a hipótese da destruição total ou de perda irremediável dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo colocados 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 uma autorização das autoridades competentes do Estado-Membro, prevista no artigo 7.º, n.º 4, da Diretiva 2008/118, diz exclusivamente respeito a produtos que não foram introduzidos no consumo.

60 Quando esses produtos saem do entreposto fiscal, o imposto especial de consumo torna-se definitivamente exigível. Assim, quando um operador económico que adquiriu marcas fiscais não puder fazer prova de que essas marcas não serão utilizadas para escoar produtos sujeitos a imposto especial de consumo no Estado-Membro de emissão das referidas marcas, esse Estado tem um interesse legítimo em recusar o reembolso do montante pago (v., neste sentido, Acórdão de 13 de dezembro de 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, n.º 35).

61 Em quarto lugar, resulta do ponto 9.3 da exposição de motivos da Proposta de diretiva do Conselho que altera as Diretivas 72/464/CEE e 79/32/CEE, relativas aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufaturados com exceção dos impostos sobre o volume de negócios, apresentada pela Comissão em 27 de setembro de 1990 [COM(1990) 433 final], que está na origem do artigo 6.º-A da Diretiva 72/464/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1972, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufaturados com exceção dos impostos sobre o volume de negócios (JO 1972, L 303, p. 1; EE 09 F1 p. 1), resultante da Diretiva 92/78/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992 (JO 1992, L 316, p. 5), cujo conteúdo foi reproduzido no artigo 11.º da Diretiva 95/59, antes de se tornar no atual artigo 17.º da Diretiva 2011/64, que foi deixada aos Estados-Membros a faculdade de aplicar ou não as isenções nos casos em que o tabaco manufaturado é destruído sob controlo administrativo.

62 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 11.º da Diretiva 2008/118 e o artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que não obrigam os Estados-Membros a prever o reembolso do imposto especial de consumo relativo aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, incluindo o tabaco manufaturado, destruídos sob controlo aduaneiro, que tenham sido introduzidos no consumo.

Quanto às segunda e terceira questões

63 Atendendo à resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 11.º 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, e o artigo 17.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados, devem ser interpretados no sentido de que não obrigam os Estados-Membros a prever o reembolso do imposto especial de consumo relativo aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, incluindo o tabaco manufaturado, destruídos sob controlo aduaneiro, que tenham sido introduzidos no consumo.

Assinaturas