

**Processo C-674/19****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

10 de setembro de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)

**Data da decisão de reenvio:**

4 de setembro de 2019

**Recorrente:**

«Skonis ir kvapas» UAB

**Recorrido:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Departamento dos Serviços Aduaneiros do Ministério das Finanças, Lituânia)

**Objeto do processo principal**

O presente recurso diz respeito a um litígio fiscal entre a «Skonis ir kvapas» UAB, uma sociedade de responsabilidade limitada de capitais privados, e a administração fiscal no que se refere ao cálculo dos impostos especiais sobre o consumo e do imposto sobre o valor acrescentado nas importações. As partes divergem quanto à questão de saber se o tabaco para cachimbo de água importado pela recorrente deve ser considerado tabaco para fumar e sujeito, na sua totalidade (ou seja, todas as partes que o constituem), a impostos especiais sobre o consumo, ou se os mesmos incidem apenas sobre o tabaco contido neste produto.

**Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação dos artigos 2.º, n.º 2, e 5.º, n.º 1, 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 manufacturados (a seguir «Diretiva 2011/64»); interpretação do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum e interpretação das disposições da Nomenclatura Combinada (a seguir «NC») constantes do anexo I da pauta aduaneira comum.

Artigo 267.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

### Questões prejudiciais

1) Deve o artigo 2.º, n.º 2, 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 manufacturados, ser interpretado no sentido de que o tabaco para cachimbo de água, como o que está em causa no presente processo [ou seja, constituído por tabaco (até 24%), xarope de açúcar, glicerina, aromatizantes e conservantes], deve ser considerado, para efeitos da aplicação desta disposição, «parcialmente [constituído] por substâncias que não sejam o tabaco»?

2) Deve o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64/UE, incluindo quando deva ser lido em conjugação com o artigo 2.º, n.º 2, da mesma diretiva, ser interpretado no sentido de que, sempre que o tabaco contido numa mistura destinada a ser fumada — neste caso, o tabaco para cachimbo de água (o produto controvertido no presente processo) — preencha os critérios enumerados no artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64/UE, a totalidade dessa mistura deve ser considerada tabaco para fumar, independentemente das outras substâncias que a constituem?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão, devem os artigos 2.º, n.º 2, e/ou 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64/UE ser interpretados no sentido de que a totalidade do produto controvertido, como o que está em causa no processo principal, obtido através da mistura do tabaco de corte fino com outras substâncias líquidas e normalmente finas (xarope de açúcar, glicerina, aromatizantes e conservantes) deve ser equiparada, para efeitos da aplicação da referida diretiva, a tabaco para fumar?

4) Em caso de resposta negativa à segunda questão e de resposta afirmativa à primeira e terceira questões, devem as disposições da posição 2403 da Nomenclatura Combinada constantes do anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, conforme alterado pelo Regulamento (UE) n.º 1006/2011 da Comissão, de 27 de setembro de 2011, Regulamento de Execução (UE) n.º 927/2012 da Comissão, de 9 de outubro de 2012, Regulamento de Execução (UE) n.º 1001/2013 da Comissão, de 4 de outubro de 2013, e Regulamento de Execução (UE) n.º 1101/2014 da Comissão, de 16 de outubro de 2014, ser interpretadas no sentido de que tais componentes do tabaco para cachimbo de água, como 1) xarope de açúcar, 2) aromatizantes e/ou 3) glicerina, não são equiparados a «sucedâneos de tabaco»?

### **Disposições do direito da União invocadas**

Considerandos 2 e 9 e artigos 2.º, n.º 2, 5.º, n.º 1 e 14.º, n.º 1, 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 manufacturados.

Capítulo 24 da secção IV da segunda parte da Nomenclatura Combinada constante do anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1006/2011 da Comissão, de 27 de setembro de 2011, Regulamento de Execução (UE) n.º 927/2012 da Comissão, de 9 de outubro de 2012, Regulamento de Execução (UE) n.º 1001/2013 da Comissão, de 4 de outubro de 2013, e Regulamento de Execução (UE) n.º 1101/2014 da Comissão, de 16 de outubro de 2014.

### **Disposições do direito nacional invocadas**

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Lei lituana relativa aos impostos especiais sobre o consumo): artigo 3.º, n.º 27, que define a expressão «tabaco para fumar»; artigo 3.º, n.º 35, que define a expressão «charutos e cigarrilhas»; artigo 3.º, n.º 36, que estipula que os produtos constituídos total ou parcialmente por sucedâneos de tabaco são considerados tabaco para fumar; e artigo 31.º, n.º 2, que fixa a taxa dos impostos especiais sobre o consumo aplicáveis ao tabaco para fumar.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 Entre 2012 e 2015, a recorrente (uma sociedade com sede na Lituânia cuja atividade consiste, nomeadamente, no comércio a retalho de uma gama de produtos do tabaco) importou para a República da Lituânia várias quantidades de tabaco para cachimbo de água, constituído por produtos do tabaco que contêm tabaco (até 24%), xarope de açúcar (47%), glicerina como humidificante (27%), aromatizantes (2%) e sorbato de potássio como conservante (menos de 1 g por kg) (a seguir «produto controvertido»), em embalagens de 50 ou 250 g.
- 2 Nas declarações correspondentes, estes produtos foram classificados na subposição 2403 11 00 da NC em vigor no período em causa como «tabaco para cachimbo de água» e, além disso, no código nacional X203 como «tabaco para fumar sujeito a impostos especiais sobre o consumo, conforme previstos no artigo 31.º, n.º 2, da Lei relativa aos impostos especiais sobre o consumo».
- 3 O tabaco para cachimbo de água é um produto do tabaco distribuído pela recorrente e adquirido pelos consumidores para ser fumado. Este produto destina-se a ser utilizado em cachimbos de água e o fumo que se inala é produzido por combustão ou aquecimento do produto, ou seja, o fumo que se inala é produzido por todos os componentes (substâncias) do produto controvertido que

ardem simultaneamente; o produto controvertido pode ser fumado tal como se apresenta, enquanto o xarope de açúcar, o tabaco e os aromatizantes nele contidos se destinam essencialmente a conferir um determinado sabor ao fumo.

- 4 Após ter analisado as declarações eletrónicas de importação apresentadas pela sociedade, a autoridade aduaneira da região de Vilnius verificou que a recorrente tinha indicado um peso (líquido) para o produto controvertido que não correspondia aos dados constantes das faturas e dos documentos de embalagem, uma vez que tinha declarado apenas o peso (líquido) do tabaco contido no produto controvertido, ou seja, o peso líquido de um componente e não do produto controvertido na sua totalidade. Considerando que, em conformidade com as disposições do direito nacional, a totalidade do produto controvertido — e não apenas o tabaco nele contido — devia ser equiparada a tabaco para fumar sujeito a impostos especiais sobre o consumo, a referida autoridade aduaneira regional, em relatório de inspeção de 23 de agosto de 2017 (a seguir «relatório»), calculou que a sociedade deveria pagar, adicionalmente, impostos especiais sobre o consumo no montante de 1 308 750,28 euros, IVA na importação no montante de 274 837,74 euros, juros por atraso no pagamento dos impostos especiais sobre o consumo no montante de 512 513 euros e juros por atraso no pagamento do IVA na importação no montante de 43 532 euros. Além disso, aplicou à sociedade uma coima de 158 359 euros.
- 5 Por decisão de 14 de novembro de 2017, após ter analisado o recurso interposto da referida decisão da autoridade aduaneira da região de Vilnius, o recorrido confirmou o relatório e indeferiu o pedido de isenção, tanto dos juros de mora como da coima aplicada, apresentado pela sociedade.
- 6 Por discordar das decisões das autoridades fiscais e, nomeadamente, considerar que os impostos especiais sobre o consumo só devem incidir sobre o tabaco contido no produto controvertido e não sobre o produto controvertido na sua totalidade, a recorrente interpôs recurso dessas decisões para a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo da República da Lituânia), que confirmou os montantes dos impostos calculados no relatório e ordenou o respetivo pagamento, mas isentou a sociedade do pagamento dos juros de mora que lhe tinham sido aplicados.
- 7 Uma vez que o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius), na sua análise do litígio fiscal relativo às decisões da administração aduaneira regional, do recorrido e da Comissão do Contencioso Tributário, confirmou igualmente essas decisões, a recorrente interpôs recurso junto do Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia).

## **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

*Quanto ao reconhecimento de que o produto controvertido é «parcialmente [constituído] por substâncias que não sejam o tabaco», na aceção do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64*

- 8 O legislador da União não especifica, no artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64, de que «substâncias que não sejam o tabaco» deve o produto ser constituído para que este seja considerado tabaco manufacturado.
- 9 Quanto a este aspeto, pode parecer, à primeira vista, que o presente conceito não abrange quaisquer substâncias diferentes dos sucedâneos de tabaco num determinado produto do tabaco manufacturado, ou seja, substâncias que têm a mesma finalidade (desempenham a mesma função) que o tabaco num produto específico. Com efeito, não há dúvida de que, no caso dos cigarros, por exemplo, as folhas de papel para cigarros não constituem «substâncias que não sejam o tabaco» para efeitos da aplicação do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64.
- 10 As substâncias que não sejam tabaco contidas em tabaco para cachimbo de água, conforme definido, nomeadamente, na nota de subposição 1 do capítulo 24 da NC, são os componentes habituais desse produto e a sua presença corresponde às expectativas dos consumidores. Por conseguinte, partindo do princípio de que o conceito em causa («substâncias que não sejam o tabaco») é utilizado para designar substâncias sucedâneas do tabaco no produto, é necessário analisar se o produto controvertido, independentemente da proporção de tabaco e de outras substâncias nele contidas, está efetivamente abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64.
- 11 Dito isto, o tabaco contido num produto do tabaco para fumar é queimado ou aquecido de modo a que produza fumo com um determinado sabor para ser inalado. A recorrente não contesta, a este respeito, que o xarope de açúcar e os aromatizantes contidos no produto controvertido se destinam, em primeiro lugar, a conferir a esse fumo um determinado sabor, isto é, neste sentido específico, estas substâncias contidas no produto controvertido são essencialmente utilizadas para finalidades idênticas à do tabaco contido no mesmo.
- 12 Além disso, uma vez que na Diretiva 2011/64 não é dada uma definição clara da expressão «substâncias que não sejam o tabaco», pode sustentar-se que a mesma é utilizada no sentido mais lato possível, isto é, o de que abrange todas as substâncias, independentemente da sua finalidade e da sua relação com o tabaco contido no produto.
- 13 Tendo em conta o que precede, importa, antes de mais, submeter a primeira questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

*Quanto ao reconhecimento de que o produto controvertido preenche os critérios de «tabaco para fumar»*

- 14 Em seguida, ao analisar se os produtos controvertidos preenchem os critérios enumerados no artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 (tanto quando interpretado individualmente como em conjugação com o artigo 2.º, n.º 2, da mesma diretiva), há que salientar, em primeiro lugar, que são «suscetive[is] de ser fumado[s] sem posterior transformação industrial», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a) (v., a este respeito, nomeadamente, Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, n.ºs 30 a 32), e que são «suscetíveis de ser fumados», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea b),.
- 15 O artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64 prevê igualmente um segundo critério obrigatório, a saber, que o tabaco para fumar é um produto «cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprim[ido] em placas».
- 16 Os dados recolhidos no processo principal indicam que não há dúvida de que o tabaco contido no produto controvertido é «fracionado», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64. O tabaco contido no produto controvertido, destinado a ser fumado sem posterior transformação e utilizado pelos consumidores como um produto que contém nicotina, quando fumado, é utilizado para a sua finalidade principal e primária de obter, por combustão ou aquecimento, o fumo que contém nicotina destinado a ser inalado.
- 17 Uma análise sistémica das disposições da Diretiva 2011/64 mostra que os impostos especiais sobre o consumo devem incidir sobre todos os tabacos manufacturados, ou seja, os produtos em causa, incluindo os considerados tabaco para fumar, e não sobre o tabaco neles contido (a quantidade específica de tabaco). Por sua vez, isto leva à conclusão de que, num caso como o do processo principal, os outros elementos que constituem o produto controvertido não são suscetíveis de o tornar irreconhecível, na sua totalidade, como tabaco para fumar na aceção do artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64.
- 18 Uma apreciação em contrário seria provavelmente incompatível com os objetivos da diretiva em causa, tal como enunciados nos seus considerandos 2 e 9, e não cumpriria a exigência de que as diferentes categorias de tabaco manufacturado sejam definidas em função de critérios relativos às suas características e às utilizações a que se destinam (Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de abril de 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, n.º 41).
- 19 Por conseguinte, a segunda questão é submetida ao Tribunal de Justiça para uma decisão a título prejudicial, a fim de confirmar ou refutar esta apreciação.

*Quanto à classificação do produto controvertido nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64*

- 20 Caso o Tribunal de Justiça responda negativamente à questão anterior, ou seja, que, mesmo à luz de circunstâncias como as do processo principal, há que colocar a tónica no produto controvertido na sua totalidade (todas as substâncias que compõem a mistura em causa), com vista a considerar o produto como tabaco para fumar para efeitos de impostos especiais sobre o consumo, é necessário, antes de

mais, verificar se o critério previsto no artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64 (a seguir «cortado ou fracionado de outra forma») se encontra preenchido.

- 21 Tal como o Tribunal de Justiça declarou, na falta de definição dos termos «cortado» e «fracionado» nessa diretiva e para determinar o seu alcance, há que tomar como referência o seu sentido geral e habitualmente aceite; esses termos, cujo sentido habitual é particularmente amplo, designam, nomeadamente, quanto ao primeiro, o resultado da operação de retirar uma parte ou um pedaço de algo com um instrumento cortante e, quanto ao segundo, o resultado da operação de desmembrar ou dividir algo (Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, n.º 28).
- 22 Como o produto controvertido é uma mistura, é lógico pensar que, ao analisar o critério dos termos «cortado» ou «fracionado», para efeitos do artigo 2.º, n.º 2, e/ou do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64, há que apreciar as substâncias que constituem o produto.
- 23 Quanto a este último aspeto, tendo em conta as diferentes versões linguísticas do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64 (por exemplo, as expressões inglesa «otherwise split» ou francesa «fractionné d'une autre façon»), é possível considerar que as substâncias em causa que não sejam o tabaco (xarope de açúcar, glicerina, aromatizantes e os conservantes mencionados) podem preencher os critérios em questão, independentemente do facto de o produto controvertido ser constituído principalmente por líquidos (viscosos) e normalmente substâncias finas. Este ponto de vista pode estar em conformidade com a interpretação constante do n.º 24 do Acórdão Eko-Tabak segundo a qual o conceito de «tabaco de fumar» não pode ser sujeito a interpretação restritiva.
- 24 Por outro lado, os ingredientes que não sejam o tabaco permitem igualmente interpretar de forma contrária a questão de saber se a mistura de substâncias normalmente líquidas ou outras substâncias finas ou a divisão da mistura final em quantidades menores podem ser abrangidas pelos termos «cortado» ou «fracionado» na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64. Com efeito, o conceito que define um produto sujeito a impostos especiais sobre o consumo deve ser objetivo, razão pela qual uma análise do critério em questão («cortado» ou «fracionado») não deve depender da existência de uma maior quantidade de substâncias líquidas ou normalmente finas utilizadas no fabrico do produto controvertido.
- 25 É igualmente necessário analisar se os produtos controvertidos apresentam as características do tabaco para fumar enumeradas no artigo 5.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2011/64. O considerando 8 da Diretiva 2011/64 prevê, nomeadamente, que «os resíduos de tabaco sejam claramente definidos», o que leva a concluir que o conceito de «resíduos de tabaco» a que se refere esse considerando não pode ser interpretado em sentido lato. Por sua vez, o produto controvertido, embora destinado ao comércio a retalho, não deve ser considerado um resíduo ou um

subproduto; não existem dados que indiquem que os ingredientes individuais do produto controvertido possam ser igualmente considerados como tal.

- 26 Dito isto, na ausência de jurisprudência do Tribunal de Justiça, o facto de o produto controvertido ser fabricado através da transformação do tabaco, ou seja, pela sua mistura com outras substâncias, não permite que se exclua que esse produto, que só contém no máximo 24% de tabaco, possa ser considerado um subproduto obtido a partir da transformação do tabaco na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2011/64.
- 27 A terceira questão prejudicial é, assim, submetida com vista a dissipar as dúvidas suscitadas.

*Quanto ao conceito de «sucedâneos de tabaco»*

- 28 Caso o Tribunal de Justiça responda afirmativamente à terceira questão e confirme 1) que as relações objeto do presente litígio estão sujeitas ao disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64 e 2) que a decisão sobre se o produto controvertido deve ser considerado tabaco para fumar deve ser tomada com base na apreciação do preenchimento dos critérios enumerados no artigo 5.º, n.º 1, não só pelo tabaco mas também pelas outras substâncias que o constituem, o processo principal levanta igualmente a questão da eventual inadequação da transposição da Diretiva 2011/64 para o direito nacional. Trata-se, em especial, de saber se o artigo 3.º, n.º 36, da Lei relativa aos impostos especiais sobre o consumo, relativo aos produtos considerados tabaco para fumar, é compatível com o artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64.
- 29 Com efeito, esta disposição do direito da União que define a composição do produto refere-se a «substâncias que não sejam o tabaco», ao passo que a legislação nacional utiliza a expressão «sucedâneos de tabaco».
- 30 A fase atual do processo, neste caso, permite razoavelmente concluir que este conceito («sucedâneos de tabaco») corresponde ao utilizado na NC.
- 31 A presente Secção reconhece que as disposições da Diretiva 2011/64 que definem o produto sujeito a impostos especiais sobre o consumo não contêm nenhuma remissão para a NC (v., a este respeito, Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de abril de 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, n.º 46). No caso em apreço, porém, o conteúdo das disposições da NC é relevante para a aplicação das normas nacionais e para a decisão sobre o efeito que a eventual inadequação na transposição do direito da União pode ter nas obrigações da recorrente.
- 32 A recorrente classificou o produto controvertido na subposição 2403 11 00 da NC como «[t]abaco para cachimbo de água [...] mencionado na [n]ota de subposição 1 do presente [c]apítulo». Esta nota precisa que «[n]a aceção da subposição 2403 11, a expressão “tabaco para cachimbo de água” refere-se ao tabaco próprio para ser fumado num cachimbo de água [...] e que consiste numa mistura de

tabaco e de glicerol, mesmo que contenha óleos e extratos aromáticos, melaços ou açúcar e mesmo aromatizado com fruta. [...]»

- 33 Esta subposição é atribuída à posição NC 2403 «[t]abaco para fumar, mesmo que contenha sucedâneos de tabaco, em qualquer proporção».
- 34 Daqui se conclui que todo o tabaco para cachimbo de água, tal como definido na nota de subposição 1 acima referida, é considerado tabaco para fumar e os elementos que não sejam o tabaco que o constituem mencionados nessa nota (glicerol/glicerina, açúcar, melaço, etc.) não podem, em princípio, ser considerados «sucedâneos de tabaco».
- 35 Tal é confirmado, em parte, pelo segundo período da nota de subposição 2403 11 00 da NC («[...] os produtos para serem fumados num cachimbo de água [...], que não contenham tabaco, estão excluídos da presente subposição») e pelas Notas explicativas da NC (JO 2019, C 119, p. 1, a seguir «notas explicativas») sobre a subposição 2403 99 90 da NC, em que se afirma que se classifica na presente subposição o «[p]roduto para fumar (por exemplo, o tabaco para cachimbo de água) constituído total ou parcialmente por sucedâneos de tabaco e substâncias diferentes do tabaco»).
- 36 O facto de, na aceção da NC, os «sucedâneos de tabaco» incluírem substâncias que, pela sua finalidade, se destinam a substituir o tabaco (geralmente) contido no produto é confirmado não só pelo significado linguístico desse conceito mas também (em parte) pelas notas explicativas da subposição 2402 90 00 da NC, segundo as quais «[c]lassificam-se nesta subposição os charutos, cigarrilhas e cigarros constituídos exclusivamente por sucedâneos de tabaco, tais como os cigarros manufacturados com folhas de uma variedade de alface, especialmente preparadas, que não contenham tabaco nem nicotina».
- 37 Nestas condições, importa igualmente submeter a quarta questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.
- 38 As respostas a estas questões terão um impacto significativo no presente processo, uma vez que constituirão uma condição prévia para a apreciação das normas jurídicas nacionais para efeitos de determinação das obrigações fiscais da recorrente.