

**Processo C-331/19****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:**

23 de abril de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal, Países Baixos)

**Data da decisão de reenvio:**

19 de abril de 2019

**Recorrente:**

Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças)

**Outra parte no processo:**

X

**Objeto do processo principal**

O processo principal tem por objeto os avisos de liquidação adicional de imposto que o Inspecteur van de Belastingdienst (Inspetor Tributário, a seguir «Inspecteur») efetuou a X (a seguir «a autora»), porque entendeu que a taxa geral do IVA é aplicável a alguns dos produtos fornecidos pela autora. A autora deduziu reclamação destas liquidações adicionais de imposto, alegando que aos produtos se aplica a taxa reduzida para os alimentos para consumo humano, que já aplicara.

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

Este pedido, assente no artigo 267.º TFUE, diz respeito à aplicação da taxa de IVA reduzida para produtos alimentares. Mais especificamente, está em causa a questão de saber quais os critérios com base nos quais se pode determinar se um produto entra no conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano», ou no conceito de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares»

## Questões prejudiciais

- 1) Deve o conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano», utilizado no Anexo III, n.º 1, da Diretiva IVA de 2006, ser interpretado no sentido de que se deve entender que nele se enquadra, em consonância com o artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 178/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, que determina os princípios e normas gerais da legislação alimentar, qualquer substância ou produto transformado, parcialmente transformado ou não transformado, destinado a ser ingerido pelo ser humano ou com razoáveis probabilidades de o ser?

Em caso de resposta negativa a esta questão, como deve ser então interpretado este conceito?

- 2) Se não for possível qualificar os produtos comestíveis ou bebíveis de produtos alimentares destinados ao consumo humano, quais são então os critérios para determinar se esses produtos podem ser qualificados de produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares?

## Disposições de direito da União invocadas

Artigos 96.º, 97.º, 98.º, e n.º 1 do Anexo III da Diretiva IVA de 2006, e artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002.

## Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 7.º e artigo 9.º, n.º 2, alínea a), e rubrica a.1 da Tabela I da Wet op de omzetbelasting 1968 (Lei de 1968 do Imposto sobre o volume de negócios, a seguir «Wet»)

## Apresentação sucinta dos factos e da tramitação do processo principal

- 1 A autora é uma empresa que vende determinados produtos enquanto afrodisíacos. Trata-se de cápsulas, gotas, pós e *sprays* que se destinam a ser tomados por via oral. De 2009 a 2013, inclusive, a autora declarou, relativamente ao fornecimento destes produtos, imposto sobre o volume de negócios sobre produtos à taxa de IVA reduzida de seis por cento, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Wet, conjugado com a rubrica a.1. da Tabela I da Wet (a seguir «Tabela I»), porque, segundo alega, os produtos são alimentos para consumo humano na aceção dessa rubrica da referida tabela. Ao contrário, o Inspecteur entendeu que os produtos não são alimentos para consumo humano, pelo que estão sujeitos a IVA à taxa normal. Por estes motivos, o Inspecteur emitiu os avisos de liquidação adicional de imposto controvertidos.

- 2 O Gerechtshof Den Haag (Tribunal de segunda instância de Haia, a seguir «Gerechtshof») decidiu, em sede de recurso, que os produtos são alimentos para consumo humano na aceção da rubrica a.1. da Tabela I. O Staatssecretaris van Financiën recorreu desse acórdão para o Hoge Raad (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

### **Principais argumentos das partes no processo principal**

- 3 O Gerechtshof afirmou, para fundamentar a sua decisão, que os produtos em causa têm de ser tomados oralmente e que contêm componentes próprios dos produtos alimentares destinados ao consumo humano. Segundo o Gerechtshof, não obsta à aplicação da taxa reduzida o facto de os produtos serem recomendados e utilizados como afrodisíacos. Para chegar a esta conclusão, o Gerechtshof teve em conta que, de acordo com a explicação da Tabela I constante dos trabalhos parlamentares, o legislador favorece uma interpretação lata do conceito de «produto alimentar». Segundo o Gerechtshof, não está em consonância com os objetivos da lei distinguir consoante a finalidade do consumo dos produtos. Produtos que não fazem pensar imediatamente num produto alimentar destinado ao consumo humano, como rebuçados (entre os quais pastilha elástica) e biscoitos, também entram no âmbito de aplicação da taxa reduzida.
- 4 O Staatssecretaris van Financiën alega que a interpretação que o Gerechtshof dá à rubrica a.1 da Tabela I, em especial ao conceito, nela previsto, de «produtos comestíveis ou bebíveis que se destinam ao consumo humano», é contrária à redação e sistemática do ponto 1 do Anexo III da diretiva IVA de 2006.

### **Descrição sucinta dos fundamentos da decisão de reenvio**

- 5 Nos termos do artigo 9.º, n.º 2, proémio e alínea a), da Wet, a taxa do IVA é de seis por cento para as entregas dos bens mencionados na Tabela I. A rubrica a.1 da Tabela I dispõe:

«1. Alimentos, nomeadamente:

- a. Produtos comestíveis ou bebíveis que se destinam ao consumo humano;
- b. Produtos manifestamente destinados à preparação dos alimentos e bebidas a que a alínea a) se refere e que estão total ou parcialmente neles incluídos;
- c. Produtos que se destinam a servir de complemento ou substituto dos alimentos e bebidas a que se refere a alínea a), não se considerando produtos alimentares as bebidas alcoólicas;»

Com estas normas o legislador neerlandês fez uso da possibilidade, dada aos Estados-Membros no artigo 98.º da diretiva IVA de 2006, de aplicarem uma taxa de IVA reduzida às entregas de bens constantes do Anexo III. Na versão [oficial portuguesa] do ponto 1 do Anexo III são elencadas as seguintes categorias:

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com exceção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares;»

O texto e os trabalhos preparatórios da rubrica a.1 da Tabela I não contêm qualquer indicação de que o legislador tenha pretendido, no tocante aos produtos que podem ser usados para consumo humano, aplicar seletivamente o ponto 1 do Anexo III da Diretiva IVA de 2006, no sentido de que a taxa de IVA reduzida só se aplica a alguns dos produtos que se podem subsumir ao ponto 1 do Anexo III da Diretiva IVA de 2006. Por isso, na interpretação da rubrica a.1 da Tabela I há que tomar por referência os conceitos utilizados no ponto 1 do Anexo III. Nesse sentido, podem-se equiparar os «produtos alimentares destinados ao consumo humano» (a seguir «produtos alimentares») aos «alimentos para consumo humano».

6 O Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal») decidiu, neste contexto, que o Anexo III da Diretiva IVA 2006 se destina a tornar determinados bens, tidos como bens e serviços de especial necessidade, mais baratos e como tal mais acessíveis ao consumidor final que suporta o IVA no final, ao possibilitar que esses bens e serviços fiquem sujeitos a uma taxa reduzida. Isto é uma exceção ao princípio de que as entregas de bens e as prestações de serviços estão sujeitas a uma taxa normal que não pode ser inferior a quinze por cento (v. artigos 96.º e 97.º da Diretiva IVA de 2006). Da jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta que semelhantes exceções à regra geral devem ser interpretadas estritamente. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os conceitos referidos no Anexo III, mas nele não definidos, também devem ser interpretados face ao contexto em que são utilizados na diretiva e atendendo ao seu significado habitual. O Tribunal de Justiça, apesar de já ter decidido, no tocante ao conceito de «produtos alimentares», que na sua interpretação se deve atender ao contexto em que o mesmo é utilizado na Diretiva IVA de 2006, ainda não definiu se isso aplica ao significado habitual desse conceito.

7 Os produtos constantes do Anexo III dizem respeito a todos os produtos alimentares destinados ao consumo humano ou animal e subdividem-se em: a) produtos alimentares propriamente ditos; b) produtos normalmente utilizados para complementar ou substituir produtos alimentares; c) produtos que normalmente se destinam a ser utilizados como componentes ou ingredientes na preparação de produtos alimentares (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos, C-41/09, ECLI:EU:C:2011:108, n.º 50). Na resposta à questão de saber se um produto pode ser considerado um produto

alimentar não se pode fazer nenhuma distinção ou restrição em função do tipo de comércio, do modo de venda, da embalagem, da preparação ou da temperatura (v. Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de março de 2011, Bog e o., processos apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, a seguir «Acórdão Bog», n.º 85). Não obstante, parece ser relevante o facto de os pratos e refeições preparados para consumo imediato «serv[irem] de alimento aos consumidores» (v. Acórdão Bog, n.º 87). É pacífico que os produtos ora em causa, dada a respetiva composição, são suscetíveis de ser tomados oralmente e que a isso se destinam. Não podem ser tidos como componentes ou ingredientes utilizados na preparação de produtos alimentares. Por isso, há que apreciar se os produtos pertencem à categoria que o Tribunal de Justiça designa por «produtos alimentares propriamente ditos» ou à categoria «produtos normalmente utilizados para complementar ou substituir produtos alimentares».

- 8 No entender do Hoge Raad, não é possível deduzir com segurança da jurisprudência do Tribunal de Justiça os critérios para esta apreciação. Nos n.ºs 9 a 12, *infra*, reproduzem-se os pontos que suscitam dúvidas a este respeito.
- 9 Nos dicionários de vários Estados-Membros os «produtos alimentares» são descritos como produtos, ou bens comestíveis ou bebíveis, que servem para conservar o corpo humano ao proporcionar-lhe substâncias alimentares. O Hoge Raad tem dúvidas de que, face ao contexto da diretiva, este significado possa ter utilizado como critério, dado que semelhante interpretação daria lugar a problemas práticos e a insegurança jurídica. Com efeito, há bens comestíveis e bebíveis que têm mais finalidades do que conservar o corpo humano. A par disso, o Tribunal de Justiça não parece utilizar o significado habitual do conceito de «produtos alimentares» para o interpretar (v. n.º 83 do Acórdão Bog). É concebível que o critério para definir se um produto é um produto alimentar, visto à luz do contexto da Diretiva IVA 2006, possa ser encontrado no significado habitual dessa expressão, mas é irrelevante, para esse efeito, o significado utilizado nos dicionários (nacionais). Se assim for, suscita-se a questão de saber qual o significado habitual que deve ser associado a esse conceito. O Hoge Raad entende que, na falta de decisões do Tribunal de Justiça que deem indicações a esse respeito, são necessários esclarecimentos adicionais para garantir uma interpretação uniforme do conceito de produtos alimentares em todos os Estados-Membros.
- 10 Também se pode afirmar que o critério para a interpretação do conceito de produtos alimentares não pode ser encontrado no significado habitual desse conceito. Outra possibilidade é tomar por base a definição do conceito de «género alimentício» constante do Regulamento n.º 178/2002. No artigo 2.º desse regulamento, o conceito de «género alimentício» é descrito como:

«[Q]ualquer substância ou produto, transformado, parcialmente transformado ou não transformado, destinado a ser ingerido pelo ser humano ou com razoáveis probabilidades de o ser. Este termo abrange bebidas, pastilhas elásticas e todas as substâncias, incluindo a água, intencionalmente

incorporadas nos géneros alimentícios durante o seu fabrico, preparação ou tratamento [...].»

O mesmo artigo 2.º elenca, em seguida, vários produtos que correspondem a essa definição, excluindo-os expressamente do conceito de género alimentício. O Hoge Raad observa que o Tribunal de Justiça já anteriormente procurou, para interpretar conceitos da Diretiva IVA de 2006, referências em diplomas de outras áreas do direito da União diferentes do IVA. Porém, uma interpretação do conceito de género alimentício em consonância com o Regulamento n.º 178/2002 não parece adaptar-se bem ao contexto do ponto 1 do Anexo III. Com efeito, o legislador da União entendeu ser necessário incluir expressamente no âmbito do ponto 1 do Anexo III produtos que são aptos para o consumo humano, mas que em si mesmos não são utilizados como alimentos. Caso se deva entender que, em si mesmos, os produtos normalmente utilizados para complementar ou substituir produtos alimentares, ou os produtos que normalmente se destinam a ser utilizados como componentes ou ingredientes na preparação de produtos alimentares, são alimentos para consumo humano, não parece necessário designar individualmente esses produtos como produtos que se subsumem ao ponto 1 do Anexo III.

- 11 O Hoge Raad entende que tomar por base a definição de género alimentício constante do artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002 é um critério simples de aplicar para a interpretação do conceito de produto alimentar que favorece uma interpretação uniforme do conceito em todos os Estados-Membros. Mas não está isento de dúvidas razoáveis saber se a simplicidade de um critério para a interpretação do conceito de alimento para consumo humano deve ser preponderante.
- 12 Caso o significado habitual do conceito de produto alimentar não seja o critério para concretizar esse conceito, e também não se possa tomar por base o conceito análogo do Regulamento n.º 178/2002, terá de ser utilizado outro critério. A questão é saber qual será então esse critério. Nem a redação e contexto da Diretiva IVA de 2006, nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça proporcionam certezas a esse respeito.
- 13 Caso os produtos não possam, de acordo com o ponto 1 do Anexo III da Diretiva IVA de 2006, ser considerados produtos alimentares propriamente ditos, suscita-se ainda a questão de saber se se deve considerar que os produtos são produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares. Não são claros os critérios a utilizar para este efeito. Um entendimento possível é o de que este conceito se limita aos preparados que se destinam a ser tomados oralmente para colmatar eventuais insuficiências da alimentação. Nesse caso, a circunstância de um produto não ser tido como um produto destinado a colmatar insuficiências das substâncias alimentares obsta a que esse produto entre no supramencionado conceito. Outro entendimento pode ser o de que, para se considerar que um preparado é um complemento ou substituto de produtos alimentares basta que, de acordo com a informação

constante da embalagem, contenha substâncias alimentares que também se encontram em produtos alimentares propriamente ditos.

- 14 As dúvidas *supra* elencadas levam o Hoge Raad a submeter ao Tribunal de Justiça as questões formuladas *supra*.

DOCUMENTO DE TRABALHO