

**Processo C-668/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

8 de dezembro 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

7 de julho de 2020

**Demandante e recorrente em «Revision»:**

GmbH

**Demandado e recorrido em «Revision»:**

Hauptzollamt

---

**BUNDESFINANZHOF**

**DESPACHO**

No processo entre

GmbH,

demandante e recorrente em «Revision»,

[omissis]

e

Hauptzollamt,

demandado e recorrido em «Revision»,

que tem por objeto a classificação pautal,

a 7.<sup>a</sup> Secção,

em sessão de 7 de julho de 2020, decidiu:

### Dispositivo

I. Submetem-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE») as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

1. Deve a subposição 1302 19 05 da Nomenclatura Combinada (a seguir «NC») ser interpretada no sentido de que também compreende uma oleorresina de baunilha de extração diluída com etanol e água, composta aproximadamente de 90 % (v/v) ou de 85 % (m/m) de etanol, de até 10 % (m/m) de água, de 4,8 % (m/m) de resíduos secos e de 0,5 % (m/m) de vanilina, apesar de, em conformidade com a nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 NC, as oleorresinas de extração estarem excluídas da posição 1302 NC?

2. As oleorresinas de extração, na aceção da subposição 3301 90 30 NC, compreendem mercadorias como a descrita na primeira questão prejudicial?

3. Deve a subposição 3302 10 90 NC ser interpretada no sentido de que mercadorias como a descrita na primeira questão prejudicial devem ser classificadas como misturas de substâncias odoríferas ou misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, do tipo utilizado para a indústria alimentar?

4. O conceito de aromas, na aceção do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, também abrange mercadorias da subposição 1302 19 05 NC ou oleorresinas de extração da subposição 3301 90 30 NC?

II. A instância é suspensa até à prolação da decisão do TJUE sobre as questões prejudiciais.

### Fundamentação:

#### I.

1 No dia 10 de fevereiro de 2016, a demandante e recorrente em «Revision» (a seguir «demandante») declarou, para introdução em livre prática, [...] kg de «misturas de substâncias odoríferas e misturas à base de uma ou mais destas substâncias, do tipo utilizado para a indústria alimentar, mais concretamente, extrato de baunilha [...]», na subposição 3302 10 90 da Nomenclatura Combinada (a seguir «NC»), que está isenta.

2 Esta mercadoria consiste num produto de cheiro forte, viscoso, de cor castanha escura, obtido originariamente com recurso a um solvente (etanol, segundo a demandante), a partir de uma planta (vagem de baunilha), que tem origem em Madagáscar e que é diluído na Suíça, com álcool e água, e que por fim é importado para a União Europeia. Após a referida diluição, a mercadoria adquire um tom castanho-dourado e torna-se mais líquida, apresentando um odor forte a

baunilha. Após a diluição, é composta aproximadamente por 90 % (v/v) ou 85 % (m/m) de etanol, 4,8 % (m/m) de resíduos secos e até 10 % (m/m) de água, sendo que dispõe, em média, de 0,5 % (m/m) de vanilina.

- 3 O demandado e recorrido em «Revision» (o Hauptzollamt, a seguir «HZA») começou por fixar IVA na importação no valor de apenas [...] euros, mas, por decisão de 25 de abril de 2016, liquidou adicionalmente direitos aduaneiros no valor de [...] euros e imposto sobre as bebidas espirituosas no valor de [...] euros, porque passou a assumir que a mercadoria deveria ser classificada na subposição 1302 19 05 NC (direitos aduaneiros de 3 %), ficando, desta forma, igualmente sujeita ao imposto sobre as bebidas espirituosas.
- 4 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, a seguir «FG») decidiu que a liquidação dos direitos aduaneiros e do imposto sobre as bebidas espirituosas não violava a lei, pois a mercadoria devia efetivamente ser classificada na subposição 1302 19 05 NC. Segundo referiu, é certo que não está em causa oleorresina de baunilha em estado puro, mas sim uma mistura de oleorresina de baunilha, álcool e água. Contudo, é a oleorresina de baunilha que confere à mercadoria a sua característica distintiva, razão pela qual também a oleorresina de baunilha diluída com álcool e água deve ser classificada na posição 1302 do Sistema Harmonizado (a seguir «SH»). Além disso, os procedimentos relativos à normalização da mercadoria não influenciam a classificação pautal. Acresce que o extrato de baunilha importado pela demandante não adquiriu a natureza de preparação alimentícia em virtude do aditamento de outros produtos, pois o álcool e a água já tinham sido utilizados na extração da oleorresina de baunilha. De resto, independentemente disso mesmo, a oleorresina de baunilha é expressamente enunciada na subposição 1302 19 05 NC. É de excluir a classificação da oleorresina de baunilha na subposição 3302 10 90 NC, porque a mesma não constitui uma substância odorífera.
- 5 O extrato de baunilha [...] configura, além disso, uma mercadoria sujeita a imposto sobre as bebidas espirituosas. Não se aplica, neste caso, a isenção fiscal a que estão sujeitos certos aromas alimentares, já que o extrato de baunilha [...] não foi obtido a partir de vários tipos de plantas.
- 6 A demandante recorreu desta sentença. Entende que a mercadoria em apreço deve ser classificada na subposição 3302 10 90 NC. A posição 3302 NC abrange, nomeadamente, misturas à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria. São substâncias odoríferas, neste sentido, as substâncias da posição 3301 NC, que abrange, nomeadamente, todas as oleorresinas de extração. A mercadoria importada contém uma tal oleorresina de extração. Além disso, através da mistura realizada na Suíça, acrescentando-se álcool e água ao produto proveniente de Madagáscar, cria-se uma preparação para a indústria alimentar. A demandante considera a posição 1302 NC inaplicável, já que, em conformidade com a nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 NC, as oleorresinas de extração estão expressamente excluídas da posição 1302 NC.

7 A demandante entende ainda que a decisão da primeira instância assenta numa aplicação errada do regime jurídico do imposto sobre as bebidas espirituosas. Este imposto não se aplica, independentemente de a mercadoria importada dever ser classificada na subposição 3302 10 90 NC ou na subposição 1302 19 05 NC. O FG cingiu, erradamente, o âmbito da isenção dos aromas da posição 1302 NC aos aromas compostos por diferentes extratos vegetais. As mercadorias da posição 3302 NC, mesmo seguindo-se a linha de raciocínio da Administração, não estão sujeitas a imposto sobre as bebidas espirituosas.

## II.

8 Esta Secção suspende a presente instância de recurso de «Revision» *[omissis]* e, ao abrigo do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, submete ao TJUE as seguintes questões para decisão a título prejudicial *[repetem-se as questões já expostas no dispositivo]*:

9 *[omissis]*

10 *[omissis]*

11 *[omissis]*

12 *[omissis]*

## III.

13 A presente Secção considera que para a solução do litígio é decisiva a NC, na redação do Regulamento de Execução (UE) 2015/1754 da Comissão, de 6 de outubro de 2015, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum *[omissis]* (JO 2015, L 285, p. 1). Está especificamente em causa o âmbito de aplicação das posições 1302, 3301 e 3302 NC e das subposições 1302 19 05 NC, 3301 90 30 NC e 3302 10 90 NC. A interpretação destas posições e subposições suscita dúvidas que são importantes para a boa decisão da causa. Além disso, a solução do litígio depende da amplitude da isenção do imposto sobre as bebidas espirituosas para os aromas ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (a seguir «Diretiva 92/83», JO 1992, L 316, p. 21), cuja interpretação suscita igualmente dúvidas à presente Secção.

## 14 **Direito da União aplicável**

Nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 NC:

A posição 1302 compreende, entre outros, os extratos de alcaçuz, piretro, lúpulo, aloés e o ópio.

Excluem-se, pelo contrário, desta posição:

[...]

15

ij) Os óleos essenciais, líquidos ou concretos, os resinóides e as oleorresinas de extração, bem como as águas destiladas aromáticas e as soluções aquosas de óleos essenciais e as preparações à base de substâncias odoríferas dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas (Capítulo 33)

Posição 1302 NC:

1302

Sucos e extratos vegetais; matérias pécticas, pectinatos e pectatos; ágar-ágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados

1302 11 00

- Sucos e extratos vegetais  
- Ópio

[...]

1302 19

- Outros

1302 19 05

- Oleorresinas de baunilha

16

Notas explicativas do Sistema Harmonizado (a seguir «NESH») à posição 1301:

D) As oleorresinas são exsudatos compostos principalmente de constituintes voláteis e resinosos [...]

16.1

17

NESH à posição 1302:

A) Sucos e extratos vegetais

01.0

Esta posição inclui os sucos (produtos de origem vegetal normalmente obtidos por exsudação espontânea ou após incisão) e extratos (produtos de origem vegetal extraídos de matérias vegetais originais por meio de solventes), vegetais, desde que estes sucos e extratos não estejam compreendidos em posições mais específicas da Nomenclatura [...]

02.0

18

Estes sucos e extratos vegetais diferem dos óleos essenciais, dos resinóides e das oleorresinas de extração da posição 3301, por conterem, além de constituintes odoríferos voláteis, uma proporção muito maior de outros constituintes da planta (por

02.5

exemplo, clorofila, taninos, princípios amargos, hidratos de carbono e outras matérias extrativas).

19

Entre estes sucos e extratos, aqui compreendidos, podem citar-se:	03.0
[...]	
4) O extrato de piretro, obtido principalmente a partir das flores das diversas variedades de piretro [...] por meio de um solvente orgânico [...]	07.0
[...]	
7) O extrato de ginseng, obtido mediante extração por meio de água ou de álcool [...]	10.0
[...]	
9) A podofilina, substância de natureza resinosa obtida por esgotamento, mediante álcool, dos rizomas secos e pulverizados de <i>podophyllum peltatum</i> .	13.0
[...]	26.1
21) A oleorresina de baunilha, às vezes denominada impropriamente de «resinoide de baunilha» ou «extrato de baunilha».	
[...]	
Os sucos e extratos vegetais da presente posição são, regra geral, matérias-primas destinadas a vários produtos. Deixam de se incluir aqui quando adicionados de outros produtos e transformados assim em preparações alimentícias, preparações medicamentosas ou outras.	29.1
[...]	
Excluem-se da presente posição os óleos essenciais, os resinoides e as oleorresinas de extração (posição 3301) [...]	36.2
As oleorresinas de extração diferem dos extratos classificados nesta posição por: 1.º) serem obtidas a partir de matérias vegetais naturais celulares em bruto (especiarias ou plantas aromáticas, quase sempre), mediante extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos e 2.º) conterem princípios odoríferos voláteis, bem como princípios aromatizantes não voláteis, que definem o odor ou sabor característicos da especiaria ou da planta aromática.	36.5
Esta posição também não compreende os seguintes produtos vegetais, que se encontram classificados em posições mais específicas da Nomenclatura:	37.0
a) As gomas, resinas, gomas-resinas e oleorresinas, naturais (posição 1301).	38.1
[...]	
Notas explicativas da Nomenclatura Combinada (a seguir «NENC») à posição 1302:	

Os extratos vegetais da posição 1302 são matérias vegetais em bruto, obtidas, por exemplo, por extração com solventes, sem qualquer outra modificação química ou transformação. Autoriza-se, contudo, a utilização de aditivos inertes (por exemplo, antiaglomerantes), os procedimentos relativos à normalização ou o tratamento físico como secagem ou filtração.

01.1

20

Notas ao capítulo 33:

1. O presente Capítulo não compreende:

- a) As oleorresinas naturais e os extratos vegetais das posições 1301 ou 1302;  
[...]

2. Na aceção da posição 3302, a expressão «substâncias odoríferas» abrange unicamente as substâncias da posição 3301, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.

[...]

Posição 3301 NC:

3301 Óleos essenciais (deterpenizados ou não), incluindo os chamados «concretos» ou «absolutos»; resinoides; oleorresinas de extração; soluções concentradas de óleos essenciais em gorduras, em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração; subprodutos terpénicos residuais da deterpenização dos óleos essenciais; águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais

[...]

3301 90 - Outros

3301 90 10 - Subprodutos terpénicos residuais da deterpenização dos óleos essenciais:

- Oleorresinas de extração

3301 90 21 - De alcaçuz e de lúpulo

3301 90 30 - Outros

[...]

21

NESH ao capítulo 33:

Os óleos essenciais e as oleorresinas de extração, da posição 33.01, são todos obtidos por extração a partir de matérias vegetais. O método de extração utilizado determina o tipo do produto obtido. Assim, por exemplo, consoante sejam obtidos por destilação a vapor de água ou por extração por meio de solventes

01.2

orgânicos, determinadas plantas (a canela, por exemplo) podem dar quer um óleo essencial, quer uma oleorresina de extração.

22

NESH à posição 3301:

[...]

As oleorresinas de extração, também comercializadas como «oleorresinas preparadas» ou «oleorresinas de especiarias», são produtos obtidos a partir de matérias vegetais naturais brutas celulares (especiarias ou plantas aromáticas, normalmente), por extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos. Estes extratos contêm princípios odoríferos voláteis (por exemplo, óleos essenciais) e princípios aromáticos não voláteis (resinas, óleos graxos (gordos), constituintes acres) que definem o odor ou o sabor da especiaria ou da planta aromática. O teor de óleos essenciais destas oleorresinas de extração varia consideravelmente segundo a especiaria ou a planta aromática de que foram extraídos. Estes produtos são utilizados principalmente como aromatizantes na indústria alimentar. 12.1

Excluem-se desta posição 13.1

a) as oleorresinas naturais (posição 1301). 14.1

[...]

Os óleos essenciais, resinoides e oleorresinas de extração contêm às vezes pequenas quantidades de solventes provenientes de sua extração (por exemplo, álcool etílico), o que não altera a sua classificação. 17.1

23

Os óleos essenciais, os resinoides e as oleorresinas de extração que tenham sido simplesmente levados à concentração-tipo mediante a eliminação ou adição de uma parte dos ingredientes principais classificam-se na presente posição, desde que a composição do produto em concentração-tipo permaneça dentro dos limites normais deste tipo de produto no estado natural. Todavia, excluem-se os óleos essenciais, os resinoides ou oleorresinas de extração que tenham sido fracionados ou modificados por outro processo (exceto por desterpenação), de maneira que a composição do produto daí resultante difira sensivelmente da do produto original (geralmente posição 3302). Excluem-se também desta posição os produtos apresentados com diluentes ou que 18.3



contenham suportes, tais como óleos vegetais, dextrose ou amido (geralmente, posição 3302).

[...]

Além das exclusões acima referidas, excluem-se da presente posição: 29.0

a) A oleorresina de baunilha, por vezes impropriamente denominada «resinoide de baunilha» ou «extrato de baunilha» (posição 1302). 30.1

24

Posição

3302 NC:

3302 Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas

3302 10 Dos tipos utilizados para as indústrias alimentares ou de bebidas

ex 3302 10 10 Dos tipos utilizados para as indústrias de bebidas até

3302 10 40

3302 10 90 Dos tipos utilizados para as indústrias alimentares

25

NESH à posição 3302:

Desde que possuam a característica de matérias de base para a indústria de perfumes, para a fabricação de alimentos (pastelaria, confeitaria, aromatização de bebidas, por exemplo) ou para outras indústrias, tais como a de sabões, esta posição compreende: 01.0

[...]

3) As misturas de oleorresinas de extração entre si. 03.2

[...]

6) As misturas de uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais) combinadas com diluentes ou que contenham suportes tais como óleo vegetal, dextrose ou amido. 06.5

26 Artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83:

1. Os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles

estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos:

[...]

e) Sejam utilizados para o fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2 %;

[...]

27 Artigo 43.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 [omissis] (a seguir «Diretiva 2008/118», JO 2009, L 9, p. 12):

1. A Comissão é assistida por um Comité designado «Comité dos Impostos Especiais de Consumo».

28 Artigo 44.º da Diretiva 2008/118:

Para além das funções decorrentes do artigo 43.º, o Comité dos Impostos Especiais de Consumo examina as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um Estado-Membro, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de impostos especiais de consumo.

29 Orientações CED n.º 458 do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia, de 19 de novembro de 2003:

Questões quanto à aplicação das disposições comunitárias em matéria de impostos especiais de consumo

30

1.	<u>Origem:</u>	Comissão
	<u>Referência:</u>	Artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE
	<u>Objeto:</u>	Circulação intracomunitária de aromas nos termos do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE CED n.º 364, rev. 1 e 432

31 As delegações entendem, de forma quase unânime, que a isenção a que se refere o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE, é concedida, no momento da produção ou da importação, para aromas abrangidos pelos códigos NC 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302, na redação em vigor à data da adoção destas orientações.

32 Subposição 1302 19 30 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003:

1302 19 30 Extratos vegetais misturados entre si, para fabricação de

bebidas ou preparações alimentícias

33 Subposição 2106 90 20 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003:

2106 90 20           Preparações alcoólicas compostas, dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, exceto as preparações à base de substâncias odoríferas

34 Posição 3302 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003:

3302                   Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas

35 **Direito nacional aplicável:**

§ 130 da Lei relativa ao monopólio do álcool (Gesetz über das Branntweinmonopol ou «Branntweinmonopolgesetz», a seguir «BranntwMonG») de 8 de abril de 1922, na redação da Lei de 15 de julho de 2009 (BGBl. I, p. 1870):

1. As bebidas espirituosas e as mercadorias que contêm bebidas espirituosas (produtos) ficam sujeitas, no território fiscal, ao imposto sobre as bebidas espirituosas.

4. São mercadorias que contêm bebidas espirituosas, na aceção do n.º 1, outros produtos alcoólicos que não os do capítulo 22 da Nomenclatura Combinada, fabricados com recurso a bebidas espirituosas ou que contenham bebidas espirituosas e cujo teor alcoólico seja superior a 1,2 % vol. e, no caso de mercadoria em estado não líquido, a 1 % da sua massa.

[...]

36 § 152, n.º 1, ponto 5, da BranntwMonG, na redação da Lei de 21 de junho de 2013 BGBl. I, p. 2221:

1. Os produtos ficam isentos de imposto, caso se destinem a utilização na indústria

[...]

(5) de forma não desnaturada, para a produção de aromas e aromatização de

a) bebidas alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol..

b) outros alimentos, excluindo bebidas espirituosas e outras bebidas alcoólicas.

[...]

## IV.

- 37 Subsistem dúvidas acerca da interpretação das subposições 1302 19 05 NC, 3301 90 30 NC e 3302 10 90 NC, cuja aplicação se afigura concebível para efeitos de classificação pautal da mercadoria importada ora em apreço.
- 38 1. Segundo jurisprudência constante do TJUE, à qual o presente órgão jurisdicional de reenvio adere, o critério decisivo de classificação pautal de mercadorias reside, em geral, nas suas características e propriedades objetivas, tal como resultam da redação das posições e das subposições da NC, bem como das notas às secções ou aos capítulos, e em linha com as Regras Gerais para interpretação da NC (a seguir «RG») [Acórdão de 22 de março de 2017, GROFA e o. (C-435/15 e C-666/15, EU:C:2017:232) (OMISSIS)].
- 39 Além disso, existem notas explicativas e pareceres de classificação, que constituem um instrumento importante, se bem que não vinculativo, de interpretação das várias posições pautais individuais [Acórdão GROFA e o. (já referido) (*omissis*)], razão pela qual a presente Secção também incluiu as notas explicativas no capítulo *supra* em que indicou as disposições de direito da União pertinentes. Pode-se recorrer ao destino de certo produto quando, na redação das disposições ou das notas explicativas, se faz referência a esse critério [*omissis*]. Neste contexto, é decisivo se esse destino tem incidência sobre as características e propriedades objetivas da mercadoria [*omissis*].
- 40 2. A posição 1302 NC, de acordo com a sua redação, inclui sucos e extratos vegetais; matérias pécnicas, pectinatos e pectatos; ágar-ágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados.
- 41 Como resulta ainda das NESH 01.0 e 02.0 à posição 1302, a mesma abrange sucos (produtos de origem vegetal normalmente obtidos por exsudação espontânea ou após incisão) e extratos (produtos de origem vegetal extraídos de matérias vegetais originais por meio de solventes), vegetais, desde que estes sucos e extratos não estejam compreendidos em posições mais específicas da Nomenclatura. Segundo a NESH 02.5 à posição 1302, estes sucos e extratos vegetais diferem dos óleos essenciais, dos resinoides e das oleorresinas de extração da posição 3301, por conterem, além de constituintes odoríferos voláteis, uma proporção muito maior de outros constituintes da planta (por exemplo, clorofila, taninos, princípios amargos, hidratos de carbono e outras matérias extrativas).
- 42 a) A mercadoria importada pela demandante, numa primeira etapa do processamento, é obtida, com recurso a um solvente (etanol, segundo a demandante), a partir de uma planta (vagem de baunilha). Neste sentido, pode ser considerada um extrato vegetal, na aceção da posição 1302 NC e das mencionadas NESH. Esta interpretação é confirmada pelos exemplos das NESH 03.0, 07.0, 10.0 e 13.0 à posição 1302, das quais se pode concluir que a simples extração por

meio de um solvente (por exemplo, álcool) não obsta à classificação pautal de uma mercadoria na posição 1302 NC.

- 43 Contudo, a mercadoria em causa, numa segunda etapa do processamento (que tem igualmente lugar antes da importação), é diluída tão fortemente com álcool e água que passa a ser composta em cerca de 95 % (m/m) por estes dois ingredientes. Já os resíduos secos passam a corresponder a apenas 4,8 % (m/m) e o conteúdo de vanilina passa a ser de apenas 0,5 % (m/m). A presente Secção considera que esta reduzida proporção de constituintes da planta milita a favor do entendimento segundo o qual, no momento da importação, a mercadoria já perdeu a sua eventual característica de extrato vegetal.
- 44 Por outro lado, não resulta da posição 1302 NC nem das respetivas notas explicativas qual a proporção de constituintes da planta que a Nomenclatura tem por necessária para que se esteja perante um extrato vegetal e qual a proporção de constituintes da planta que constitui o limite mínimo para efeitos de classificação na posição 1302 NC, que por sua vez possa conduzir a que se deva assumir existir um nível de processamento mais elevado e aplicar-se uma posição pautal distinta (no caso em apreço, as posições 3301 NC ou 3302 NC). Resulta da NESH 01.1 à posição 1302 NC – que não é vinculativa – que os procedimentos relativos à normalização não obstam à classificação na posição 1302 NC. Mas da mesma não se retira se uma diluição tão forte com álcool ou água, como aquela que está em causa nos autos, ainda pode ser considerada como normalização, ainda que tenha em vista – como alega a demandante –, fixar o conteúdo de baunilha em 0,5 % (m/m). Neste contexto, é ainda de chamar a atenção para a NESH 29.1 à posição 1302, segundo a qual os sucos e extratos vegetais deixam de se incluir nesta posição quando adicionados de outros produtos e transformados assim em preparações alimentícias, preparações medicamentosas ou outras. Também aqui permanece vago o exato âmbito de aplicação da posição 1302 NC.
- 45 c) A presente Secção também tem dúvidas acerca da aplicabilidade da posição 1302 NC, porque, em conformidade com a nota 1, alínea ij) ao capítulo 13 NC, as oleorresinas de extração (em inglês, «extracted oleoresins», em francês, «les oleoresines d'extraction») estão expressamente excluídas desta posição. O que faz sentido, pois as oleorresinas de extração são abrangidas pela posição 3301 NC. De resto, a NESH 36.2 à posição 1302 confirma que as oleorresinas de extração não se incluem nesta posição, mas sim na posição 3301 SH. As oleorresinas de extração diferem dos extratos classificados na posição 1302 NC por: 1.º) serem obtidas a partir de matérias vegetais naturais celulares em bruto (especiarias ou plantas aromáticas, quase sempre), mediante extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos e 2.º) conterem princípios odoríferos voláteis, bem como princípios aromatizantes não voláteis, que definem o odor ou sabor característicos da especiaria ou da planta aromática (NESH 36.5 à posição 1302).
- 46 Uma vez que o FG, no presente caso, assume que a oleorresina de baunilha contida no extrato de baunilha [...] constitui uma oleorresina de extração, teria a

mercadoria em causa, por força da nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 NC, de ser excluída da posição 1302 NC. Neste sentido, também não poderiam ser chamadas à colação as subposições respetivas, segundo a organização sistemática da Nomenclatura (cf., também, RG 6).

- 47 d) Contudo, a exclusão de mercadorias, como a que ora está em causa, da posição 1302 NC, gera uma contradição, já que as oleorresinas de baunilha são expressamente referidas na subposição 1302 19 05 NC. De resto, resulta igualmente da NESH 26.1 à posição 1302 NC (contida na Secção A, que tem por objeto os sucos e extratos vegetais) que esta posição abrange as oleorresinas de baunilha. Mas se a posição 1302 NC ficar excluída, também já não se pode aplicar a sua subposição.
- 48 É, de resto, pouco claro qual o âmbito de aplicação que então remanesceria para a subposição 1302 19 05 NC, já que as oleorresinas naturais são abrangidas pela posição 1301 NC (cf., também, as NESH 37.0 e 38.1 à posição 1302) e as oleorresinas de extração são abrangidas pela posição 3301 NC. A interpretação do HZA, segundo a qual a exclusão das oleorresinas de extração da posição 1302 NC, pela nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 NC, abrange todas as oleorresinas com exceção das oleorresinas de baunilha, não pode ser aceite em face do texto vinculativo desta nota (RG1), pois nela não se procede a uma tal distinção.
- 49 A interpretação no sentido de que as oleorresinas de baunilha não constituem oleorresinas, mas sim extratos vegetais, também não convence, porque suscitaria a questão de saber por que motivo na subposição 1302 19 05 NC não se optou por outra expressão para descrever o extrato de baunilha.
- 50 3. É igualmente concebível classificar a mercadoria controvertida na posição 3301 NC, cuja interpretação também suscita dúvidas. A posição 3301 NC abrange «[ó]leos essenciais (desterpenizados ou não), incluindo os chamados ‘concretos’ ou ‘absolutos’; resinoides; oleorresinas de extração; soluções concentradas de óleos essenciais em gorduras, em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração; subprodutos terpénicos residuais da desterpenização dos óleos essenciais; águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais». Esta posição refere expressamente as «oleorresinas de extração» e também a NESH 01.2 ao capítulo 33 confirma que as oleorresinas de extração devem ser classificadas na posição 3301 NC.
- 51 Segundo a NESH 12.1 à posição 3301, as oleorresinas de extração são produtos obtidos a partir de matérias vegetais naturais brutas celulares (especiarias ou plantas aromáticas, normalmente), por extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos. Estes extratos contêm princípios odoríferos voláteis (por exemplo, óleos essenciais) e princípios aromáticos não voláteis (resinas, óleos graxos (gordos), constituintes acres) que definem o odor ou o sabor da especiaria ou da planta aromática. A presente Secção considera que as expressões alemãs «Lösemittel» (cf. NESH 02.0 à posição 1302) e «Lösungsmittel» (cf.

NESH 12.1 à posição 3301) [NT: «solventes» no texto português, em ambas as passagens] constituem, neste contexto, sinónimos.

- 52 a) A mercadoria a classificar no caso em apreço é obtida, com recurso a um solvente (etanol, segundo a demandante), a partir da vagem de baunilha, sendo posteriormente diluída com álcool e água. Assim, a mercadoria dispõe dos elementos objetivos que, segundo o texto da posição 3301 NC, têm de estar presentes (cf. RG 1), e, desta forma, é também (em parte) referida pelo FG como oleorresina de extração.
- 53 Além disso – como já se referiu –, a mercadoria, no momento da importação, já só contém 4,8 % (m/m) de resíduos secos. Também este elevado grau de pureza sugere que já não deve ser classificada na posição 1302 NC, mas sim na posição 3301 NC, dado que as mercadorias da posição 1302 NC contêm uma proporção maior de outros constituintes da planta (cf. NESH 02.5 à posição 1302).
- 54 b) Mas, ainda assim, afigura-se duvidosa a classificação do extrato de baunilha [...] na posição 3301 NC. A oleorresina de baunilha é expressamente referida na subposição 1302 19 05 NC, pelo que é necessária uma delimitação relativamente à posição 1302 NC (v. *supra*). Além disso, na nota 1, alínea a), ao capítulo 33 excluem-se do mesmo, expressamente, os extratos vegetais da posição 1302. Também das NESH 29.0 e 30.1 à posição 3301 resulta que as oleorresinas de baunilha não se incluem na posição 3301. Esta circunstância constitui um argumento a favor do entendimento segundo o qual uma mercadoria que – como é o caso do extrato de baunilha [...] – contém oleorresina de baunilha de extração não pode ser classificada na posição 3301 NC. Por conseguinte, no caso em apreço assume importância decisiva saber como se deve delimitar as oleorresinas de extração da posição 3301 NC dos extratos vegetais da posição 1302 NC.
- 55 4. Por outro lado, também a delimitação da posição 3301 NC relativamente à posição 3302 NC suscita dúvidas. A posição 3302 NC abrange «[m]isturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas».
- 56 Como resulta das NESH 01.0, 03.2 e 06.5 à posição 3302, esta não se limita a abranger misturas de várias oleorresinas de extração. A posição 3302 NC abrange, também, misturas com base numa única substância odorífera. Segundo esta posição, podem estar em causa misturas de uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais) combinadas com diluentes ou que contenham suportes tais como óleo vegetal, dextrose ou amido.
- 57 a) Em face desta circunstância também é concebível classificar o extrato de baunilha [...] na posição 3302 NC. A mercadoria em causa contém oleorresina de baunilha de extração e tem na base uma substância odorífera na aceção da nota 2

ao capítulo 33 NC e da nota explicativa 06.5 à posição 3302. Além disso, a oleorresina de baunilha foi diluída, através da adição de álcool e de água. Através da elevada proporção de álcool, de 85 % (m/m), pode-se considerar que o extrato de baunilha [...] perdeu a sua natureza de oleorresina de extração, na aceção da posição 3301 NC, tendo-se portanto tornado uma solução alcoólica, na aceção da posição 3302 NC. Dentro desta posição a classificação teria lugar na subposição 3302 10 90 NC.

- 58 b) A presente Secção tem, contudo, dúvidas acerca da interpretação da posição 3302 NC, porque o seu âmbito de aplicação não é passível de ser inequivocamente delimitado relativamente ao âmbito de aplicação da posição 3301 NC. Nem o texto da posição 3302 NC, nem as notas explicativas destinadas à sua interpretação fornecem indicações claras acerca da quantidade de água ou de álcool aditado a partir da qual uma oleorresina de extração deixa de dever ser classificada na posição 3301 NC, para passar a ser classificada na posição 3302 NC.
- 59 A presente Secção pergunta-se, de resto, se obsta à classificação na posição 3302 NC o facto de a oleorresina de baunilha, obtida em Madagáscar, só serem adicionados, na Suíça, componentes que já foram utilizados para a obtenção da oleorresina de baunilha a partir da respetiva vagem e que, por conseguinte, já estavam presentes em menor concentração, como é o caso da água e do álcool. A nota explicativa 17.1 à posição 3301 indica que as oleorresinas de extração contêm às vezes pequenas quantidades de solventes orgânicos provenientes de sua extração (por exemplo, álcool etílico), mas que isso não altera a sua classificação. Mas se também os resíduos resultantes da extração não têm efeito sobre a classificação, então a presente Secção questiona-se como deve a administração aduaneira determinar qual a proporção de etanol que (ainda) é considerada como resíduo resultante da extração e qual a quantidade de etanol que lhe foi adicionada após a finalização da extração. O HZA indicou, a este propósito, que mesmo após um exame à mercadoria não é possível determinar se o etanol constitui um resíduo resultante da obtenção da oleorresina de baunilha ou se foi adicionado. Tendo em conta a citada jurisprudência do TJUE, segundo a qual a classificação de mercadorias depende dos seus componentes objetivos (v. *supra*), e a necessidade de segurança jurídica para os declarantes e de interpretação uniforme da NC, a presente Secção considera que isto constitui um considerável óbice ao referido entendimento.
- 60 Também a NESH 18.3 à posição 3301 – que, porém, não é vinculativa – pode indiciar que o aumento da proporção de álcool não implica uma mudança para a posição 3302 NC. Pois segundo esta explicação, as oleorresinas de extração que tenham sido simplesmente levadas à concentração-tipo mediante a eliminação ou adição de uma parte dos ingredientes principais continuam a classificar-se na posição 3301 NC. Pode-se objetar que a classificação pautal depende, em regra, dos componentes objetivos da mercadoria e do texto da posição. Neste sentido, a razão pela qual se adicionou etanol a uma mercadoria não é importante para efeitos de classificação.



## V.

- 61 Mas a apreciação do caso também se afigura duvidosa sob o prisma das disposições que regulam o imposto sobre as bebidas espirituosas.
- 62 O extrato de baunilha [...] é uma mercadoria que contém bebidas espirituosas e, por força do § 130, n.º 1, primeira frase, em conjugação com o n.º 4, da BranntwMonG, está, em princípio, sujeito ao imposto alemão sobre as bebidas espirituosas. Contudo, afigura-se duvidoso se à importação do extrato de baunilha [...] se aplica a isenção a que se reporta o § 152, n.º 1, ponto 5, da BranntwMonG e que decorre de direito da União.
- 63 1. Segundo o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos por esta diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos sejam utilizados para o fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2 %.
- 64 Esta disposição foi transposta para o direito nacional através do § 152, n.º 1, ponto 5, da BranntwMonG, segundo o qual os produtos ficam isentos de imposto, caso se destinem a utilização na indústria de forma não desnaturada, para a produção de aromas e aromatização de a) bebidas alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol. e b) outros alimentos, excluindo bebidas espirituosas e outras bebidas alcoólicas.
- 65 2. A apreciação do presente caso implica que se determine que mercadorias se subsumem a aromas que, ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, beneficiam da isenção fiscal, e se o extrato de baunilha [...] constitui um aroma, no referido sentido. Uma vez que a referida diretiva não define o que se entende por aroma, a presente Secção tem dúvidas quanto à interpretação da isenção em apreço.
- 66 Já na sua sessão de 29 e 30 de setembro de 1993, o Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia debruçou-se sobre a definição de aromas, sem, contudo, ter chegado a uma conclusão. Defendeu então a Comissão que o álcool deve ser isento sempre que as mercadorias produzidas a partir do mesmo se destinem à aromatização de alimentos ou de bebidas não alcoólicas. Pretendeu-se assegurar, em especial, a isenção dos aromas para determinados refrigerantes (colas, limonadas), para que os mesmos pudessem ser adquiridos sem ser no âmbito do regime de suspensão fiscal [omissis].
- 67 Mais tarde, o Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia voltou a debruçar-se sobre a isenção fiscal dos aromas e resumiu, nas orientações CED n.º 458, de 19 de novembro de 2003, os pressupostos que, do seu ponto de vista, tinham de ser cumpridos para se poder aplicar a isenção a que se refere o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83. As delegações do Comité dos

Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia entenderam, de forma quase unânime, que a isenção do imposto sobre as bebidas espirituosas, a que se refere o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE, devia ser concedida, no momento da produção ou da importação, para aromas abrangidos pelos códigos NC 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302, na redação em vigor à data da adoção das orientações. Desta forma, seriam isentos do imposto sobre as bebidas espirituosas os extratos vegetais misturados entre si, para fabricação de bebidas ou preparações alimentícias (subposição 1302 19 30 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003), preparações alcoólicas compostas, dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, exceto as preparações à base de substâncias odoríferas (subposição 2106 90 20 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003), e misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas (posição 3302 NC, na redação em vigor em 19 de novembro de 2003).

- 68 A República Federal da Alemanha manifestou a sua concordância a este entendimento, em 1 de setembro de 2014, e emitiu uma disposição administrativa, nos termos da qual a administração aduaneira isentaria do imposto sobre as bebidas espirituosas as mercadorias da posição 3302 NC, da posição 2106 90 20 NC e extratos vegetais misturados entre si, para fabricação de bebidas ou preparações alimentícias, segundo a posição 1302 NC. Já as mercadorias da posição 3301 NC e extratos vegetais não compostos, na aceção da posição 1302 NC, não ficam isentos do imposto sobre as bebidas espirituosas.
- 69 Neste sentido, o extrato de baunilha [...] não fica isento do imposto sobre as bebidas espirituosas se for classificado na posição 3301 NC, apesar de as mercadorias da posição 3302 NC, que podem conter mais álcool, beneficiarem da isenção. Se a mercadoria em causa for classificada na subposição 1302 19 05 NC, então a isenção para aromas também não se aplica, neste caso porque o extrato de baunilha [...] é composto por um único extrato vegetal, a saber, a oleorresina de baunilha, e no entendimento da presente Secção não se trata de um extrato vegetal misturado. Os componentes remanescentes, que são o álcool e a água, não são componentes vegetais.
- 70 3. Não obstante, a presente Secção tem dúvidas que a isenção para aromas, ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83 efetivamente apenas se aplique a mercadorias das subposições da NC enunciadas pelo Comité dos Impostos Especiais de Consumo. Estas dúvidas resultam desde logo do facto de não se extrair uma tal restrição nem da Diretiva 92/83, nem de outras disposições de direito da União. Pelo contrário, o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83 refere-se a aromas, em geral, e não contém nenhuma limitação da isenção relativamente a determinadas mercadorias da NC ou mercadorias com uma determinada qualidade. A limitação da isenção cinge-se a determinadas utilizações da mercadoria e a aromas com um determinado conteúdo alcoólico máximo. Por conseguinte, partindo do teor do artigo 27.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 92/83, a

isenção tem também de abranger outras substâncias aromáticas e, em especial, os extratos vegetais não compostos, na medida em que tais extratos vegetais, tais como os aromas, podem ser utilizados na fabricação de bebidas ou preparações alimentícias. Desta forma, também se evitaria o resultado acima referido, de não se sujeitar ao imposto sobre as bebidas espirituosas mercadorias da posição 3302 NC, que em determinadas circunstâncias podem conter muito álcool, mas sujeitar-se ao referido imposto mercadorias da posição 3301 NC, que contêm menos álcool.

- 71 De resto, a limitação da isenção, de modo a apenas abranger as subposições NC enunciadas nas orientações CED n.º 458 do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia, de 19 de novembro de 2003, não coincide com a linguagem comum. Pois a expressão «aroma» (em latim, *aroma*, em grego *arōma* = especiaria) tanto tem o sentido de «sabor agradável característico, fragrância condimentada; cheiro forte e intenso (agradável); sabor ou cheiro próprio, especialmente de um alimento à base de ervas», como de «agente aromatizante (artificial) para alimentos, condimento aromático» ([www.duden.de](http://www.duden.de), sob a entrada «aroma»).
- 72 Neste contexto, a presente Secção tem dúvidas que o Comité dos Impostos Especiais de Consumo disponha sequer da competência para limitar o âmbito de aplicação do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83 ou para o interpretar restritivamente, relativamente ao seu teor literal («Aromen», «flavours», «arômes»). Isto porque, segundo o artigo 44.º da Diretiva 2008/118, o Comité dos Impostos Especiais de Consumo apenas examina questões relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de impostos especiais de consumo. Daqui não se extrai que disponha de competência para alterar direito comunitário ou da União derivado. Na realidade, a atividade do Comité dos Impostos Especiais de Consumo tem em vista contribuir para a aplicação uniforme do direito da União, nos vários Estados-Membros, e assistir a Comissão Europeia (artigo 43.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118).
- 73 Sucede que as orientações CED n.º 458 do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão Europeia, relativas à isenção de aromas, não permitem atingir o referido fim, porque os Estados-Membros Estónia e Roménia não as aprovaram e a Grã-Bretanha só parcialmente o fez. Por conseguinte – e independentemente das dúvidas já expostas acerca da interpretação das disposições de direito da União em matéria de aromas –, existe, também por este motivo, o risco de uma interpretação não uniforme do direito.