



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

29 de junho de 2017¹

«Incumprimento de Estado — Imposto especial de consumo sobre os cigarros — Diretiva 2008/118/CE — Exigibilidade — Lugar e momento da exigibilidade — Marcas fiscais — Livre circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo — Limitação no tempo da comercialização e venda dos maços de cigarros — Princípio da proporcionalidade»

No processo C-126/15,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, intentada em 12 de março de 2015,

Comissão Europeia, representada por F. Tomat e G. Braga da Cruz, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

República Portuguesa, representada por L. Inez Fernandes, N. Silva Vitorino e A. Cunha, na qualidade de agentes,

demandada,

apoiada por:

Reino da Bélgica, representado por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

República da Estónia, representada por K. Kraavi-Käerdi, na qualidade de agente,

República da Polónia, representada por B. Majczyna, na qualidade de agente,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. L. da Cruz Vilaça, presidente de secção, M. Berger, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

¹ — Língua do processo: português.

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 27 de outubro de 2016,
profere o presente

Acórdão

- 1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao sujeitar os maços de cigarros já tributados e introduzidos no consumo num determinado ano a uma proibição de comercialização e venda ao público uma vez expirado o período excessivamente curto previsto no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 1 de outubro de 2007 (*Diário da República*, 1.ª série, n.º 189, de 1 de outubro de 2007), na sua versão aplicável à presente ação (a seguir «Portaria n.º 1295/2007»), a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto no artigo 7.º, do artigo 9.º, primeiro parágrafo, e do artigo 39.º, n.º 3, 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 princípio da proporcionalidade.

Quadro jurídico

Direito da União

- 2 Nos termos do considerando 31 da Diretiva 2008/118:

«Os Estados-Membros deverão poder prever que os produtos introduzidos no consumo ostentem marcas fiscais ou marcas nacionais de identificação. A utilização de tais marcas não pode acarretar quaisquer entraves às trocas comerciais intracomunitárias.

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.»

- 3 O artigo 7.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2008/118 dispõe:

«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;
- b) A detenção fora de um regime de suspensão do imposto de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo caso o imposto especial de consumo não tenha sido cobrado em conformidade com as disposições comunitárias e a legislação nacional aplicáveis;

- c) A produção, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo fora de um regime de suspensão do imposto;
- d) A importação, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a menos que esses produtos sejam colocados, imediatamente após a importação, num regime de suspensão do imposto.»

4 O artigo 9.º, primeiro parágrafo, desta diretiva prevê:

«As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível no Estado-Membro em que é efetuada a introdução no consumo.»

5 Nos termos do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«Além dos casos referidos no n.º 6 do artigo 33.º, no n.º 5 do artigo 36.º e no n.º 3 do artigo 38.º, bem como 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.»

6 O artigo 39.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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 ou marcas nacionais de identificação utilizadas para fins fiscais, no momento da introdução no consumo no seu território ou, nos casos previstos no primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 33.º e no n.º 1 do artigo 36.º, no momento da entrada 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 ou marcas nacionais de identificação a que se refere o n.º 1 não criem obstáculos à livre circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

[...]»

Direito português

7 O artigo 106.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (a seguir «CIEC») prevê:

«1. A introdução no consumo de tabaco manufacturado está sujeita a regras de condicionamento aplicáveis no período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil.

2. Durante o período referido no número anterior, as introduções no consumo de tabaco manufacturado efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração, definido por portaria do membro do Governo com a tutela da área das finanças, à quantidade média mensal do tabaco manufacturado introduzido no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores.

3. Para efeitos do disposto no número anterior, o cálculo da média mensal tem por base a quantidade total das introduções no consumo de tabaco manufacturado não isento, efetuadas entre o dia 1 de setembro do ano anterior e o dia 31 de agosto do ano subsequente.
 4. Cada operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente, até ao dia 15 de setembro de cada ano, uma declaração inicial contendo a indicação da respetiva média mensal e a determinação do consequente limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento.
 5. Em casos excecionais, devidamente fundamentados na alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas, pode ser autorizada a não observância daqueles limites quantitativos, não obstante não serem os mesmos considerados para efeitos do cálculo da média mensal para o ano seguinte.
 6. Findo o período de condicionamento e o mais tardar até ao final do mês de janeiro de cada ano, o operador económico deve apresentar à estância aduaneira competente uma declaração de apuramento contendo a indicação das quantidades totais de tabaco manufacturado efetivamente introduzidas no consumo durante o período de condicionamento.
 7. As quantidades de tabaco manufacturado que excedam o limite quantitativo referido no n.º 4 ficam sujeitas ao pagamento do imposto à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento, quando tal excesso seja comprovado pelo confronto dos seus elementos com os processados pela administração, sem prejuízo do procedimento por infração a que houver lugar.
 8. As regras previstas nos números anteriores são individualmente aplicáveis ao continente, à Região Autónoma dos Açores e à Região Autónoma da Madeira, devendo as obrigações previstas nos números anteriores ser cumpridas junto da estância aduaneira onde são processadas as respetivas introduções no consumo.»
- 8 O artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 tem o seguinte teor:
- «Para efeitos do n.º 7 do artigo 93.º do [CIEC], os produtos de tabaco manufacturado podem ser objeto de comercialização e venda ao público dentro dos seguintes prazos:
- a) Maço de cigarros, até ao final do 3.º mês do ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta;
 - b) Tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e restantes tabacos de fumar, até ao final do ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta;
 - c) Charutos e cigarrilhas, até ao final do 5.º ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta.»
- 9 O artigo 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (a seguir «RGIT») dispõe:
- «1. Os factos descritos no artigo 96.º da presente lei que não constituam crime em razão do valor da prestação tributária ou da mercadoria objeto da infração, ou, independentemente destes valores, sempre que forem praticados a título de negligência, são puníveis com coima de (euro) 500 a (euro) 165 000.
2. São puníveis com coima de (euro) 250 a (euro) 165 000 os seguintes factos:
- [...]
- o) Recusar, obstruir ou impedir a fiscalização das condições do exercício da sua atividade, nomeadamente a não prestação de informação legalmente prevista ao serviço fiscalizador;

- p) Introduzir no consumo, expedir, det[er] ou comercializar produtos com violação das regras de selagem, embalagem, detenção ou comercialização, designadamente os limites quantitativos, estabelecidas pelo [CIEC] e em legislação complementar;

[...]

4. A tentativa é punível.»

- 10 Nos termos do ponto 4.2.9 do capítulo XII do Manual dos Impostos Especiais de Consumo, os produtos que não possam ser comercializados ou vendidos por força do prazo previsto no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 podem ser objeto de nova introdução no consumo, procedendo-se à aposição de novas estampilhas, a efetuar sob controlo aduaneiro.

Procedimento pré-contencioso

- 11 Em 23 de novembro de 2009, a Comissão instaurou um processo de infração contra a República Portuguesa, nos termos do artigo 226.º CE (atual artigo 258.º TFUE), enviando a este Estado-Membro uma notificação para cumprir, na qual considerava que o mesmo não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbiam por força do princípio da proporcionalidade aplicado à luz do artigo 6.º e do artigo 21.º, n.º 2, da 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 imposto especial de consumo (JO 1992, L 76, p. 1), ao sujeitar os produtos de tabaco manufaturados já tributados e introduzidos no consumo a uma proibição de comercialização e venda uma vez expirado determinado período do ano seguinte ao que corresponde a estampilha fiscal aposta, previsto nos artigos 27.º e 28.º da Portaria n.º 1295/2007 (a seguir «notificação para cumprir de 23 de novembro de 2009»).
- 12 Por carta de 12 de janeiro de 2010, a República Portuguesa contestou as alegações invocadas pela Comissão.
- 13 Em 4 de junho de 2010, a Comissão dirigiu à República Portuguesa uma notificação para cumprir complementar.
- 14 A Comissão reiterou aí a sua posição exposta na sua notificação para cumprir de 23 de novembro de 2009, considerando, em substância, que a República Portuguesa não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbiam por força do princípio da proporcionalidade, bem como do artigo 7.º, do artigo 9.º, primeiro parágrafo, e do artigo 39.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, que, entretanto, revogara e substituíra a Diretiva 92/12.
- 15 Por carta de 25 de agosto de 2010, a República Portuguesa contestou novamente as alegações invocadas pela Comissão.
- 16 Em 22 de junho de 2012, a Comissão dirigiu à República Portuguesa um parecer fundamentado, no qual concluiu que este Estado-Membro não cumprira as obrigações que lhe incumbem por força do princípio da proporcionalidade, bem como do artigo 7.º, do artigo 9.º, primeiro parágrafo, e do artigo 39.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, ao sujeitar os maços de cigarros já tributados e introduzidos no consumo a uma proibição de comercialização e venda ao público uma vez expirados os períodos excessivamente curtos, previstos no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, que terminam no ano seguinte ao qual corresponde o selo fiscal. A Comissão convidava a República Portuguesa a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer fundamentado no prazo de dois meses.
- 17 Por carta de 3 de agosto de 2012, a República Portuguesa respondeu a este parecer fundamentado, defendendo, em substância, que a argumentação da Comissão era improcedente.

- 18 Em 31 de maio de 2013, a Comissão dirigiu à República Portuguesa um parecer fundamentado complementar destinado a corrigir algumas incorreções constantes do texto do parecer fundamentado de 22 de junho de 2012, mas que continha, em substância, a mesma conclusão deste último parecer. A Comissão convidou a República Portuguesa a tomar as medidas necessárias para se conformar com esse parecer fundamentado complementar no prazo de dois meses.
- 19 Por carta de 3 de julho de 2013, a República Portuguesa respondeu ao parecer fundamentado complementar, contestando novamente a procedência da posição da Comissão.
- 20 Foi nestas condições que a Comissão decidiu intentar a presente a ação.

Quanto à ação

Quanto à primeira alegação, relativa à violação dos artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118 e do princípio da proporcionalidade

Argumentos das partes

- 21 Com a sua primeira alegação, a Comissão defende que, quando os produtos de tabaco são colocados no mercado, a legislação fiscal da União Europeia não autoriza os Estados-Membros a sujeitar esses produtos, tendo em conta a data de introdução no consumo, a um imposto especial de consumo complementar ao imposto devido ou a limitar a distribuição dos mesmos por motivos fiscais. Ora, em Portugal, por força do disposto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, os maços de cigarros com a estampilha fiscal de um determinado exercício apenas podem ser vendidos e comercializados até ao final do terceiro mês do ano seguinte ao que foram introduzidos no consumo (a seguir «medida controvertida»).
- 22 Em primeiro lugar, a Comissão considera que, mesmo que esta medida prossiga um objetivo legítimo, no caso, a prevenção da fraude e evasão fiscais, a mesma não respeita o princípio da proporcionalidade.
- 23 Com efeito, a referida medida funda-se na presunção inilidível segundo a qual se deve considerar que todos os maços de cigarros não vendidos após o termo do prazo previsto foram introduzidos no consumo em quantidades excessivas, antecipando um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo. Ora, ao não admitir a possibilidade de prova em contrário, esta presunção é desproporcionada relativamente ao objetivo prosseguido.
- 24 A Comissão acrescenta que as medidas previstas no artigo 106.º do CIEC já permitem limitar a quantidade de cigarros que pode ser colocada no mercado português, por um determinado operador, no período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil.
- 25 Segundo a Comissão, para que a medida controvertida possa ser justificada pelo objetivo de combate à fraude e evasão fiscais, o aumento do imposto especial de consumo sobre os cigarros deveria ser bastante significativo. Ora, em Portugal, o imposto especial de consumo sobre os cigarros não teve um aumento substancial nos últimos anos. Com efeito, segundo os dados relativos à classe de preços mais procurada (CPMV), o preço por 1 000 cigarros passou de 170 euros, em 2009, para 195 euros, em 2014, o que representou um aumento de 14,7% num período de cinco anos, isto é, um aumento de 3,4 euros para 3,9 euros por maço de 20 cigarros.
- 26 Em segundo lugar, a Comissão considera que o prazo previsto pela legislação portuguesa não tem suficientemente em conta os períodos de conservação dos diferentes produtos nem a variação sazonal do volume de negócios.

- 27 Com efeito, o prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 é excessivamente curto, em particular para os cigarros de marcas menores, cujo período para a realização do volume de negócios esperado é, em geral, mais alargado. A Comissão refere, a este respeito, o artigo 14.º da Diretiva 2001/37/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2001, relativa à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros no que respeita ao fabrico, à apresentação e à venda de produtos do tabaco (JO 2001, L 194, p. 26), que prevê que os produtos do tabaco que não os cigarros que não estejam em conformidade com o disposto na presente diretiva poderão ainda ser comercializados durante os dois anos subsequentes à data de entrada em vigor da referida diretiva, sendo esse prazo de um ano para os cigarros. Explica que estes prazos foram fixados para ter em conta as variações sazonais do volume de negócios destes produtos.
- 28 A Comissão salienta, além disso, que a diferença existente entre o prazo de comercialização e de venda dos maços de cigarros, previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, e os prazos de comercialização e de venda dos demais produtos do tabaco, previstos no artigo 27.º, alíneas b) e c), desta portaria, põe em evidência a natureza desproporcionada da medida controvertida.
- 29 Em terceiro lugar, segundo a Comissão, esta medida implica custos e perdas adicionais para os operadores económicos, uma vez que, após o termo do prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, a única solução economicamente viável à sua disposição será a destruição dos maços que ficam por vender, o que agrava a desproporção entre os objetivos avançados e os efeitos da medida controvertida.
- 30 Em quarto lugar, a Comissão considera que, embora a proteção da saúde pública seja um objetivo legítimo prosseguido pela medida controvertida, esta vai além do que é necessário para alcançar esse objetivo. A República Portuguesa não demonstrou como é que esta medida contribuiu, até hoje, para a redução no consumo do tabaco.
- 31 Em quinto lugar, a Comissão não compreende de que forma a referida medida é suscetível de contribuir para o combate ao comércio ilícito de tabaco e para a garantia de receita fiscal.
- 32 Em sexto lugar, a Comissão considera que as sanções previstas pela legislação portuguesa em caso de incumprimento do artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, que poderão chegar aos 165 000 euros, podem, consoante os casos, afigurar-se desproporcionadas, nomeadamente se se tiverem em conta os reduzidos aumentos do imposto especial de consumo em Portugal nos últimos anos e as restrições relativas à colocação no mercado previstas no artigo 106.º do CIEC.
- 33 Na sua contestação, a República Portuguesa defende que o artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, na medida em que se fundamenta na prossecução das razões de interesse público, respeita os artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118 e o princípio da proporcionalidade.
- 34 A título preliminar, a República Portuguesa esclarece que o sistema de selagem português assenta em grande medida no facto de a cor de fundo da estampilha ser alterada todos os anos. É essencialmente esta característica que confere equilíbrio a este sistema e lhe permite assegurar os objetivos visados. Assim, segundo a legislação portuguesa, um produto de tabaco introduzido no consumo durante o ano de 2015 devia ter aposta a estampilha desse ano e, em princípio, deveria ser comercializado até ao dia 31 de dezembro de 2015, isto porque, a partir de 1 de janeiro de 2016, já está em vigor uma nova estampilha com uma cor de fundo diferente. Os artigos 27.º e 28.º da Portaria n.º 1295/2007 estabelecem uma exceção a este princípio, ao admitirem a comercialização e venda ao público de produtos do tabaco para além do final do ano a que se refere a estampilha aposta. A validade da estampilha anual é, assim, na prática, de 15 meses.

- 35 Em primeiro lugar, quanto à prevenção da fraude e evasão fiscais, a República Portuguesa afirma que os limites quantitativos previstos no artigo 106.º do CIEC não são suficientes, só por si, para atingir esse objetivo. Com efeito, caso existissem apenas esses limites, seria fácil aos operadores com maior capacidade financeira proceder a introduções massivas no consumo antes do início do período de condicionamento, por exemplo, em julho ou agosto, e dispor de produto em *stock* para abastecer o mercado no ano seguinte.
- 36 A medida controvertida evita também a distorção da concorrência entre os grandes e os pequenos operadores. Com efeito, se o artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 não proibisse a venda e a comercialização dos maços de cigarros após o termo do prazo que prevê, os operadores com maior capacidade financeira teriam uma grande vantagem competitiva, dado que disporiam no ano seguinte de produtos mais baratos face a concorrentes com menor capacidade financeira.
- 37 Em segundo lugar, o prazo de três meses é largamente suficiente, considerando que, segundo os dados de que dispõe a Administração portuguesa, o período médio de rotação dos *stocks* de cigarros é de dois meses.
- 38 Consequentemente, a República Portuguesa alega que se no final do mês de março de cada ano ainda houver produtos de tabaco em *stock*, tal em nada se deve ao facto de o prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 ser excessivamente curto, como erradamente alega a Comissão, mas ao facto de os operadores terem realizado, antes do início do período de condicionamento, introduções no consumo excessivas, com o objetivo de constituir *stocks* suficientes para, no ano seguinte e pelo máximo período permitido, continuarem a comercializar produto com a estampilha do ano anterior.
- 39 Em terceiro lugar, quanto aos custos suportados pelos operadores em razão da medida controvertida, a República Portuguesa contesta as alegações formuladas a este respeito pela Comissão. Considerando que os impostos especiais de consumo, que representam 78,08% do preço dos cigarros, são reembolsados em caso de destruição dos maços de cigarros não vendidos no prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, os custos de destruição não são muito elevados à luz do custo do produto à saída da fábrica.
- 40 A República Portuguesa precisa que, de acordo com dados de que dispõe, vários operadores têm por prática reintroduzir no seu entreposto fiscal os produtos que já não podem ser comercializados por força do disposto no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, a fim de poder ser aposta nesses produtos uma nova estampilha fiscal e um novo preço de venda ao público. Estas operações são feitas com reduzido custo em virtude de não exigirem uma tecnologia complexa.
- 41 Em quarto lugar, a República Portuguesa sublinha que, embora a medida controvertida prossiga fins de arrecadação de receita fiscal, responde também a objetivos de proteção da saúde pública, em especial a redução do consumo de produtos de tabaco.
- 42 Em quinto lugar, quanto ao combate ao comércio ilícito de tabaco, a República Portuguesa refere que este objetivo depende em grande medida do sistema de selagem, do qual a medida controvertida constitui uma componente essencial. Salienta, a este respeito, que a alteração anual da cor de fundo da estampilha tem mostrado bons resultados, dificultando a sua reprodução e prevenindo a ocorrência de situações abusivas.
- 43 Em sexto lugar, quanto à aplicação de sanções em caso de desrespeito do artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, que podem ascender a 165 000 euros, a República Portuguesa alega que o montante da coima aplicada é graduado em função da gravidade da falta cometida pelo agente e da sua situação económica, acrescentando que esse montante deve, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da infração.

- 44 Na réplica, a Comissão mantém a sua posição.
- 45 Quanto ao objetivo de prevenção da fraude, salienta que a Portaria n.º 1295/2007 se aplica em todos os casos, independentemente da evolução do nível de tributação dos cigarros, o que basta para demonstrar a natureza desproporcionada da medida controvertida.
- 46 A Comissão sublinha que, embora, segundo os dados avançados pela República Portuguesa, o prazo máximo de rotação dos maços de cigarros seja de dois meses, este é apenas um prazo médio.
- 47 No que respeita aos custos a cargo dos operadores, a Comissão duvida da procedência da alegação da República Portuguesa segundo a qual é economicamente viável reintroduzir no comércio os maços de cigarros não vendidos no termo do prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007. Tal alegação contradiz a posição tomada por este Estado-Membro durante o procedimento administrativo e funda-se em factos posteriores ao termo do prazo fixado no parecer fundamentado complementar, isto é, 1 de agosto de 2013.
- 48 Em qualquer caso, a Comissão recorda que o custo resultante da medida controvertida, ligado ao processo de resselagem dos maços de cigarros, fica a cargo dos operadores, isto mesmo quando o aumento da taxa do imposto especial de consumo seja marginal ou até inexistente, o que demonstra a natureza desproporcionada desta medida.
- 49 Na sua tréplica, a República Portuguesa observa que, na medida em que a Comissão considera que o prazo de três meses previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 é «excessivamente curto», admite implicitamente que deve existir um prazo-limite para a comercialização, num determinado ano, dos maços de cigarros nos quais se encontra aposta a estampilha relativa ao ano anterior. No entanto, a Comissão não fornece nenhuma indicação quanto ao que constituiria, em seu entender, um prazo razoável.
- 50 Quanto aos custos suportados pelos operadores económicos em razão da medida controvertida, a República Portuguesa reconhece que a sua posição evoluiu desde a fase administrativa do procedimento. Contudo, essa evolução deveu-se a uma alteração da situação de facto, na medida em que, nessa fase, as autoridades portuguesas não tinham sido confrontadas com qualquer pedido de resselagem de maços de cigarros. Tais pedidos apenas foram apresentados a partir de 2014, na sequência de autorização nesse sentido por uma circular administrativa de 20 de dezembro de 2012.
- 51 Nos respetivos articulados de intervenção, o Reino da Bélgica, a República da Estónia e a República da Polónia defendem as conclusões da República Portuguesa.
- 52 Nas observações apresentadas em resposta aos articulados de intervenção do Reino da Bélgica, da República da Estónia e da República da Polónia, a Comissão mantém a sua posição.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 53 Na sua primeira alegação, a Comissão defende, em substância, que o artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 viola o artigo 7.º e o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118, bem como o princípio da proporcionalidade, na medida em que prevê que os maços de cigarros, uma vez introduzidos no mercado português, já não podem ser comercializados nem vendidos para além do terceiro mês do ano seguinte ao que foram introduzidos no consumo.

– Quanto à violação dos artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118

- 54 Em primeiro lugar, há que recordar que, nos termos do artigo 7.º da Diretiva 2008/118, o imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo. Em conformidade com o disposto no artigo 9.º, primeiro parágrafo, desta diretiva, as condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível no Estado-Membro em que é efetuada a introdução no consumo.
- 55 Decorre destas disposições que, embora o direito da União determine o momento em que o imposto especial de consumo se torna exigível, remete, quanto à fixação das condições de exigibilidade e das taxas do imposto especial de consumo, para o direito dos Estados-Membros.
- 56 Por conseguinte, e contrariamente ao que a Comissão alega, não se pode deduzir das referidas disposições uma proibição de os Estados-Membros limitarem no tempo a venda de cigarros que foram legalmente introduzidos no mercado, conforme salientado pela advogada-geral no n.º 25 das suas conclusões.
- 57 A Comissão também não pode validamente defender que o artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 tem por efeito obrigar os operadores económicos a pagar um imposto especial de consumo complementar pelos maços de cigarros que já foram legalmente introduzidos no consumo. Com efeito, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, no caso de, no termo do prazo previsto no referido artigo 27.º, esses operadores deterem maços de cigarros que não puderam ser escoados, os referidos operadores podem pedir o reembolso do imposto especial de consumo anteriormente liquidado, desde que os maços sejam destruídos sob controlo aduaneiro, ou então efetuar uma nova introdução no consumo dos produtos em causa, procedendo à aposição de uma nova estampilha fiscal, a efetuar sob controlo aduaneiro, constituindo esta operação a concretização autónoma do facto gerador do imposto.
- 58 Daqui decorre que a argumentação da Comissão segundo a qual o artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 viola, enquanto tal, o artigo 7.º e o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 não pode ser acolhida.
- 59 Em segundo lugar, há que salientar que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros (acórdão de 10 de julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 22 e jurisprudência aí referida) e 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.
- 60 Ora, é ponto assente que a medida controvertida tem por objeto a prevenção das introduções no consumo de quantidades excessivas de maços de cigarros no final do ano, em previsão de um aumento do imposto especial de consumo. Como a Comissão reconheceu, de resto, expressamente nos seus articulados, tais introduções no consumo de quantidades excessivas, antecipando um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo, constitui uma forma de abuso que os Estados-Membros têm o direito de prevenir através de medidas adequadas.
- 61 Na medida em que o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 remete, quanto à determinação das condições de exigibilidade e da taxa deste imposto, para o direito nacional em vigor à data da exigibilidade do imposto especial de consumo, o reconhecimento de tal direito aos Estados-Membros implica necessariamente a possibilidade de estes adotarem medidas da natureza da prevista no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007.
- 62 No entanto, conforme salienta a advogada-geral no n.º 32 das suas conclusões, os Estados-Membros, no exercício dos poderes que lhes são conferidos pelo direito da União, devem respeitar os princípios gerais de direito, entre os quais figura, designadamente, o princípio da proporcionalidade, que a Comissão considera ter sido violado no caso vertente.

- 63 Por conseguinte, há que analisar se a medida controvertida é desproporcionada e se, por esse motivo, viola o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118.

– *Quanto à violação do princípio da proporcionalidade*

- 64 Importa recordar que o princípio da proporcionalidade impõe aos Estados-Membros o recurso a meios que, permitindo embora alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, não devem exceder o necessário e prejudiquem o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela legislação da União em causa (v., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 46, e de 22 de outubro de 2015, Impresa Edilux e SICEF, C-425/14, EU:C:2015:721, n.º 29 e jurisprudência aí referida). A jurisprudência do Tribunal de Justiça precisa a este respeito que, quando se proporcione uma escolha entre várias medidas adequadas, se deve recorrer à menos restritiva e que os inconvenientes causados não devem ser desproporcionados relativamente aos objetivos prosseguidos (acórdãos de 12 de julho de 2001, Jippes e o., C-189/01, EU:C:2001:420, n.º 81, e de 9 de março de 2010, ERG e o., C-379/08 e C-380/08, EU:C:2010:127, n.º 86).
- 65 No que respeita, em primeiro lugar, aos objetivos prosseguidos pela medida controvertida, a República Portuguesa defende que esta visa, além da prevenção da fraude e evasão fiscais, a manutenção de uma concorrência sã, a proteção da saúde pública e o combate ao comércio ilícito de tabaco. Não se contesta que estes objetivos sejam legítimos.
- 66 No que respeita, em segundo lugar, à natureza adequada da medida controvertida, há que observar que a proibição de comercializar e vender maços de cigarros após o mês de março do ano seguinte àquele em que foram introduzidos no consumo tem por efeito eliminar qualquer incentivo aos operadores económicos para introduzirem no consumo quantidades excessivas destes produtos de tabaco, antecipando um futuro aumento da taxa de imposto, uma vez que são obrigados a retirar do mercado os maços não vendidos após esse prazo. Inversamente, a inexistência da medida controvertida impediria ou retardaria a produção do efeito do futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo, a qual se traduz normalmente num aumento do preço da venda ao público dos maços de cigarros.
- 67 Consequentemente, esta medida é adequada a alcançar os objetivos legítimos que são o combate à fraude e evasão fiscais e a proteção da saúde pública. Quanto a este último objetivo, importa acrescentar que o Tribunal de Justiça já declarou que, no que se refere aos produtos do tabaco, a legislação fiscal constitui um instrumento importante e eficaz na luta contra o consumo desses produtos e, por conseguinte, de proteção da saúde pública (acórdãos de 5 de outubro de 2006, Valeško, C-140/05, EU:C:2006:647, n.º 58, e de 4 de março de 2010, Comissão/França, C-197/08, EU:C:2010:111, n.º 52).
- 68 A referida medida permite também evitar que operadores com maior capacidade financeira beneficiem de uma vantagem competitiva, abastecendo o mercado em excesso face a concorrentes com menor capacidade financeira, e contribui, por conseguinte, para garantir uma concorrência sã.
- 69 Em contrapartida, a República Portuguesa não expõe de maneira suficientemente clara de que forma a proibição, após o termo de um determinado prazo, de comercializar e vender produtos que foram já legalmente sujeitos ao imposto especial de consumo permitiria combater o comércio ilícito de tabaco. Por conseguinte, não se pode considerar que esta medida seja adequada a combater tal comércio ilícito.
- 70 No que respeita, em terceiro lugar, à necessidade da medida controvertida, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, incumbe à Comissão demonstrar a existência do incumprimento alegado. Com efeito, é a ela que cabe apresentar ao Tribunal de Justiça

os elementos necessários para este poder verificar a existência desse incumprimento, não podendo fundar-se numa qualquer presunção (acórdão de 24 de novembro de 2016, Comissão/Espanha, C-461/14, EU:C:2016:895, n.º 50 e jurisprudência aí referida).

- 71 A este respeito, no que se refere, antes de mais, ao argumento da Comissão segundo o qual os limites quantitativos da introdução no consumo de cigarros, previstos no artigo 106.º do CIEC, constituem já, só por si, uma medida suficiente para alcançar os objetivos visados, há que salientar que, por força desta disposição, a introdução no consumo de cigarros não pode, durante o período compreendido entre 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil, exceder os limites quantitativos decorrentes da aplicação de um fator de majoração de 10% à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo no ano anterior.
- 72 No entanto, há que observar que a referida disposição poderia ser contornada por um operador económico que optasse por introduzir no consumo quantidades excessivas de cigarros no período anterior a 1 de setembro. A este respeito, conforme resulta dos dados apresentados pela República Portuguesa, as introduções no consumo de cigarros aumentaram, no mês de agosto de 2014, 241% em relação à média mensal. Por conseguinte, não parece que os limites quantitativos previstos no artigo 106.º do CIEC sejam suficientes, só por si, para combater eficazmente a introdução no consumo de quantidades excessivas de cigarros, antecipando um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo.
- 73 Em seguida, quanto ao argumento da Comissão relativo ao prazo de três meses previsto pela medida controvertida, é forçoso constatar que a Comissão não contesta a necessidade de fixar um prazo para alcançar os objetivos visados, mas censura a República Portuguesa por ter fixado um prazo demasiado curto. A este respeito, remete para a Diretiva 2001/37, que prevê novas exigências para a etiquetagem dos produtos do tabaco e fixa um período de transição de um ano, no que respeita aos cigarros, para dar cumprimento às referidas exigências.
- 74 Há que salientar, a este respeito, que um prazo de venda que se prolongasse até ao fim do ano seguinte ao da introdução no consumo conduziria a que a nova taxa do imposto especial de consumo apenas se aplicaria aos cigarros introduzidos no consumo, no caso mais demorado, um ano após a entrada em vigor do aumento da taxa de imposto. Como salientou a advogada-geral, em substância, no n.º 41 das suas conclusões, um prazo de venda tão longo reduziria consideravelmente a eficácia do artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007.
- 75 Acresce que, em resposta ao argumento da República Portuguesa de que o prazo de três meses é suficiente dado que a duração média de rotação dos *stocks* de cigarros é de dois meses, a Comissão limita-se a alegar que se trata de uma duração média e que este prazo não tem em conta a variação sazonal nem o facto de a rotação ser mais longa para os cigarros de marcas menores, sem apresentar argumentos circunstanciados que permitam determinar o que seria, em seu entender, um prazo razoável.
- 76 Além disso, há que observar que o prazo de três meses durante o qual os cigarros podem ser comercializados e vendidos apenas respeita, em qualquer caso, aos que foram introduzidos no consumo no final do mês de dezembro do ano civil anterior. Com efeito, no caso de os cigarros serem introduzidos no consumo no mês de janeiro ou de fevereiro do ano a que corresponde a estampilha fiscal aposta, podem ser vendidos até ao mês de março do ano seguinte, o que deixa um período de catorze a quinze meses para os escoar. Assim, quanto mais cedo, no decurso do ano, ocorrer a introdução no consumo, mais longo será o prazo para os escoar.

- 77 Por outro lado, a circunstância de o artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 prever prazos de venda mais longos para o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, para os restantes tabacos de fumar, para os charutos e para as cigarrilhas não põe em causa esta constatação, uma vez que esses produtos se distinguem dos cigarros normais na medida em que cada um deles tem a sua própria duração de rotação.
- 78 Por último, no que se refere ao argumento da Comissão relativo à inexistência de aumento significativo do imposto especial de consumo sobre os produtos do tabaco, em Portugal, nos últimos anos, há que observar que a medida controvertida se aplica em todos os casos, inclusive quando a taxa do imposto especial de consumo diminui ou se mantém. Ora, nessas circunstâncias, o incentivo aos operadores económicos para abastecerem o mercado com quantidades excessivas de cigarros num determinado ano é mínima, ou até inexistente, uma vez que o imposto especial de consumo que deverão pagar no ano seguinte não terá aumentado. Consequentemente, a medida controvertida não parece, em tais condições, necessária para atingir os objetivos pretendidos.
- 79 Contrariamente ao que defende a República Portuguesa, os objetivos pretendidos poderiam ser atingidos de modo menos limitativo e igualmente adequado se a medida controvertida apenas se aplicasse em caso de aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre os cigarros. Com efeito, não havendo aumento, o incentivo aos operadores económicos para introduzirem no consumo quantidades excessivas de cigarros, para evitar pagar um imposto especial de consumo mais elevado, é inexistente.
- 80 Daqui decorre que, uma vez que a medida controvertida se aplica também se não houver aumento da taxa do imposto especial de consumo, a primeira alegação é procedente, como referiu a advogada-geral no n.º 46 das suas conclusões. Quanto ao demais, resulta das considerações anteriores que os argumentos invocados pela Comissão relativamente à necessidade desta medida não podem ser acolhidos.
- 81 Em quarto lugar, há que assegurar que a medida controvertida não viola de modo desproporcionado os interesses dos operadores económicos.
- 82 Antes de mais, quanto ao argumento da Comissão relativo à existência de uma presunção inilidível segundo a qual se deve considerar que todos os maços de cigarros não vendidos após o termo do prazo referido no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 foram introduzidos no consumo em quantidades excessivas, a Comissão refere-se, a este respeito, ao acórdão de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623), no qual o Tribunal de Justiça declarou, relativamente a uma medida de retenção, a título conservatório, de um crédito restituível de imposto sobre o valor acrescentado, que uma presunção inilidível excedia o necessário para garantir uma cobrança eficaz e violava o princípio da proporcionalidade, na medida em que não permitia ao sujeito passivo fazer prova em contrário sob o controlo do órgão jurisdicional competente.
- 83 No entanto, há que salientar que a medida controvertida é diferente da que está em causa no processo que deu origem ao acórdão de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623), uma vez que, no caso vertente, se os maços de cigarros não tiverem sido vendidos no termo do prazo previsto no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, os operadores económicos em causa podem pedir o reembolso do imposto especial de consumo anteriormente liquidado, desde que esses maços sejam destruídos sob controlo aduaneiro, ou então efetuar uma nova introdução no consumo dos referidos maços, procedendo à aposição de uma nova estampilha fiscal, a efetuar sob controlo aduaneiro. Por conseguinte, esse acórdão não é pertinente.
- 84 Além disso, como salientou a advogada-geral no n.º 49 das suas conclusões, reconhecer aos operadores económicos a possibilidade, como requer a Comissão, de apresentar prova de que os maços de cigarros não foram introduzidos no consumo em quantidades excessivas, mas em quantidades normais ou modestas, exigiria um exame casuístico e implicaria encargos administrativos consideráveis. Tal

sistema seria suscetível de dificultar a aplicação da legislação portuguesa e provocar incertezas, por exemplo, quanto à determinação das quantidades de referência adequadas. Ora, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não pode ser negada aos Estados-Membros a possibilidade de prosseguir objetivos legítimos, como o combate à fraude e evasão fiscais e a proteção da saúde e de uma concorrência sã e leal, pela introdução de regras fáceis de aplicar e controlar (v., neste sentido, acórdãos de 10 de fevereiro de 2009, Comissão/Itália, C-110/05, EU:C:2009:66, n.º 67, e de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha, C-400/08, EU:C:2011:172, n.º 124).

- 85 Consequentemente, o argumento relativo à existência de uma presunção inilidível não pode ser acolhido.
- 86 Em seguida, quanto ao argumento da Comissão relativo aos custos que os operadores económicos têm de suportar em razão da medida controvertida, resulta dos autos que, desde o mês de dezembro de 2012, os operadores económicos que, no termo do prazo fixado no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, não tiverem conseguido vender a totalidade dos maços de cigarros introduzidos no consumo podem optar entre a sua destruição, acompanhada do reembolso do imposto liquidado, o qual representa 78,08% do preço dos cigarros, e uma nova introdução no consumo desses maços, procedendo à aposição de novas estampilhas fiscais.
- 87 Ora, embora seja pacífico, a este respeito, que ambos os tipos de operações geram custos para os operadores económicos, a Comissão não demonstra que os mesmos são desproporcionados em relação aos objetivos legítimos prosseguidos pela medida controvertida.
- 88 Com efeito, os operadores económicos apenas devem suportar esses custos se procederem a introduções no consumo em quantidade excessiva. Ora, não se contesta que o mercado dos cigarros se caracteriza por uma procura muito pouco elástica e pelo facto de os operadores económicos conhecerem o comportamento desse mercado. Acresce que a taxa do imposto especial de consumo aplicável num determinado ano é conhecida de antemão, a saber, em 15 de outubro do ano anterior. Daqui decorre que os operadores económicos estão em condições de proceder a uma planificação avisada da procura de cigarros, de modo a evitar a constituição de *stocks* excessivos que os poderiam obrigar a retirar do mercado os maços de cigarros não vendidos e, por conseguinte, a suportar os custos associados à sua destruição ou ao seu reacondicionamento. Consequentemente, o argumento da Comissão relativo aos custos gerados pela medida controvertida deve ser rejeitado.
- 89 Por último, quanto ao argumento da Comissão de que as sanções previstas no artigo 109.º do RGIT são desproporcionadas porque podem ascender a 165 000 euros, há que observar que, por força das disposições do artigo 109.º do RGIT referidas pela Comissão, as infrações aí previstas são puníveis com coima de 250 euros a 165 000 euros ou de 500 euros a 165 000 euros. Ora, a Comissão não demonstrou nem sequer alegou que tenha sido feita uma aplicação desproporcionada deste quadro abstrato de sanções.
- 90 Daqui decorre que os inconvenientes causados aos operadores económicos não são desproporcionados relativamente aos objetivos legítimos prosseguidos pela medida controvertida, como salientou a advogada-geral no n.º 52 das suas conclusões.
- 91 Atendendo ao conjunto das considerações precedentes, a primeira alegação apenas é procedente na parte em que a medida controvertida se aplica também se não houver aumento da taxa do imposto especial de consumo que produza efeitos no ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta. A primeira alegação deve ser julgada improcedente quanto ao restante.

Quanto à segunda alegação, relativa à violação do artigo 39.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118 e do princípio da proporcionalidade

Argumentos das partes

- 92 A Comissão defende que a medida controvertida viola também o artigo 39.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, na medida em que criou entraves à livre circulação de produtos sujeitos a imposto especial de consumo. Com efeito, o receio dos importadores de não conseguirem vender os cigarros no prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, se não houver aumento da taxa do imposto especial de consumo, poderá dissuadi-los de realizar aquisições normais, em especial provenientes de outros Estados-Membros, e, assim, afetar o comércio a um nível que excede o necessário para combater, designadamente, as introduções no consumo excessivas antes do aumento de um imposto especial de consumo.
- 93 A República Portuguesa entende que a medida controvertida não faz qualquer discriminação entre produtos nacionais e provenientes de outros Estados-Membros. Explica, apoiada a este respeito pela República da Estónia e pela República da Polónia, que esta medida é plenamente justificada pelos objetivos de proteção da saúde pública, de proteção da concorrência, de prevenção da fraude e evasão fiscais e que não vai além do necessário para garantir a prossecução desses objetivos.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 94 Importa recordar que, segundo o artigo 39.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, 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 ou marcas nacionais de identificação não criem obstáculos à livre circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo.
- 95 Ora, não se pode deixar de observar que o artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 se limita a prever que os maços de cigarros podem ser objeto de comercialização e venda até ao final do terceiro mês do ano seguinte ao que corresponde a estampilha fiscal aposta. Tal limitação temporal da comercialização e da venda de maços de cigarros, criticada pela Comissão, não é, portanto, uma consequência da utilização de uma estampilha fiscal e só tem ligação com esta na medida em que remete para o ano nela indicado, como salientou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões. Aliás, a data de introdução no consumo dos cigarros poderia ser indicada noutro suporte sem ser a estampilha fiscal.
- 96 Na medida em que a presente ação por incumprimento se refere apenas ao artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, a apreciação da sua conformidade com o direito da União não pode, por conseguinte, ser efetuada à luz do artigo 39.º da Diretiva 2008/118.
- 97 Daqui decorre que a segunda alegação não pode ser acolhida.
- 98 Resulta do conjunto das considerações precedentes que há que acolher a presente ação apenas na parte em que a medida controvertida se aplica também se não houver aumento da taxa do imposto especial de consumo que produza efeitos no ano seguinte ao que corresponde a estampilha fiscal e julgar a referida ação improcedente quanto ao restante.
- 99 Nestas condições, ao prever que os cigarros introduzidos no consumo num determinado ano já não podem ser comercializados nem vendidos ao público uma vez decorrido o prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007, quando não haja aumento da taxa do imposto especial

de consumo sobre esses produtos que produza efeitos no ano seguinte, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 e do princípio da proporcionalidade.

Quanto às despesas

- 100 Nos termos do artigo 138.º, n.º 3, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se as partes obtiverem vencimento parcial, cada uma das partes suporta as suas próprias despesas, a menos que, tendo em conta as circunstâncias do caso, o Tribunal de Justiça decida que, além das suas próprias despesas, uma parte suporte uma fração das despesas da outra parte.
- 101 No caso vertente, a Comissão e a República Portuguesa pediram ambas a condenação da outra parte nas despesas. Visto que a República Portuguesa só parcialmente foi vencida na ação por incumprimento, há que, atendendo às circunstâncias do caso vertente, condenar a Comissão a suportar metade das despesas efetuadas por este Estado.
- 102 Em conformidade com o disposto no artigo 140.º, n.º 1, do mesmo Regulamento de Processo, os Estados-Membros e as instituições que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) decide:

- 1) **Ao prever que os cigarros introduzidos no consumo num determinado ano já não podem ser comercializados nem vendidos ao público uma vez decorrido o prazo previsto no artigo 27.º, alínea a), da Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública, de 1 de outubro de 2007, na sua versão aplicável à presente ação, quando não haja aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre esses produtos que produza efeitos no ano seguinte, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 9.º, primeiro parágrafo, 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 do princípio da proporcionalidade.**
- 2) **A ação é julgada improcedente quanto ao restante.**
- 3) **A República Portuguesa suporta metade das suas próprias despesas.**
- 4) **A Comissão Europeia suporta as suas próprias despesas e é condenada a suportar metade das despesas efetuadas pela República Portuguesa.**
- 5) **O Reino da Bélgica, a República da Estónia e a República da Polónia suportam as respetivas despesas.**

Da Cruz Vilaça
Levits

Berger

Borg Barthet
Biltgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de junho de 2017.

O secretário
A. Calot Escobar

O presidente da Quinta Secção
J. L. da Cruz Vilaça