



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
MACIEJ SZPUNAR  
apresentadas em 27 de fevereiro de 2020<sup>1</sup>

**Processo C-331/19**

**Staatssecretaris van Financiën  
contra  
X**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos)]

«Reenvio prejudicial — Impostos — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º — Taxas reduzidas — Anexo III, ponto 1 — Produtos alimentares destinados ao consumo humano e produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares — Produtos estimulantes da libido»

### **Introdução**

1. O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto indireto, ou seja, o seu ónus económico é inteiramente repercutido nos consumidores de bens e serviços, o que aumenta o preço respetivo. Para limitar este efeito de aumento dos preços devido ao imposto sobre determinados bens e serviços que são considerados de particular importância social, o legislador previu uma série de isenções de IVA, bem como a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida deste imposto. Esta última possibilidade diz respeito, designadamente, aos produtos alimentares e aos bens utilizados para o seu fabrico, aos seus complementos e aos seus substitutos.

2. Contudo, afigura-se que a classificação de determinados bens nessas categorias suscita dificuldades, como demonstra a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre esta problemática<sup>2</sup>. No presente processo, o Tribunal terá oportunidade de precisar estes conceitos, o que deverá limitar, no futuro, o número de litígios sobre esta matéria, embora certamente não os evite por completo.

<sup>1</sup> Língua original: polaco.

<sup>2</sup> V., em especial, Acórdãos de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, EU:C:2011:108); de 10 de março de 2011, Bog e o. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, EU:C:2011:135); e de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

## Quadro jurídico

### *Direito da União*

3. O artigo 1.º, n.º 1, primeiro período, do Regulamento (CE) n.º 178/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 28 de janeiro de 2002, que determina os princípios e normas gerais da legislação alimentar, cria a Autoridade Europeia para a Segurança dos Alimentos e estabelece procedimentos em matéria de segurança dos géneros alimentícios<sup>3</sup>, dispõe:

«O presente regulamento prevê os fundamentos para garantir um elevado nível de proteção da saúde humana e dos interesses dos consumidores em relação aos géneros alimentícios, tendo nomeadamente em conta a diversidade da oferta de géneros alimentícios, incluindo produtos tradicionais, e assegurando, ao mesmo tempo, o funcionamento eficaz do mercado interno.»

4. Nos termos do artigo 2.º desse regulamento:

«Para efeitos do presente regulamento, entende-se por “género alimentício” (ou “alimento para consumo humano”), qualquer substância ou produto, transformado, parcialmente transformado ou não transformado, destinado a ser ingerido pelo ser humano ou com razoáveis probabilidades de o ser.

Este termo abrange bebidas, pastilhas elásticas e todas as substâncias, incluindo a água, intencionalmente incorporadas nos géneros alimentícios durante o seu fabrico, preparação ou tratamento. [...]

O termo não inclui:

- a) Alimentos para animais;
- b) Animais vivos, a menos que sejam preparados para colocação no mercado para consumo humano;
- c) Plantas, antes da colheita;
- d) Medicamentos, na aceção das Diretivas 65/65/CEE [...] e 92/73/CEE [...] do Conselho;
- e) Produtos cosméticos, na aceção da Diretiva 76/768/CEE do Conselho [...];
- f) Tabaco e produtos do tabaco, na aceção da Diretiva 89/622/CEE do Conselho [...];
- g) Estupefacientes ou substâncias psicotrópicas, na aceção da Convenção [Única] das Nações Unidas sobre Estupefacientes, de 1961, e da Convenção das Nações Unidas sobre Substâncias Psicotrópicas, de 1971;
- h) Resíduos e contaminantes.»

5. Segundo o artigo 96.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado<sup>4</sup>, os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.

<sup>3</sup> JO 2002, L 31, p. 1.

<sup>4</sup> JO 2006, L 347, p. 1.

6. O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, primeiro parágrafo, dessa diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

[...]»

7. O anexo III da Diretiva 2006/112 enuncia, no seu ponto 1:

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

### ***Direito neerlandês***

8. O direito neerlandês prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos produtos enumerados no anexo III, ponto 1, da Diretiva 2006/112, por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Lei que Substitui o Imposto Existente sobre o Volume de Negócios por um Imposto sobre o Volume de Negócios Segundo o Sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 28 de junho de 1968, em conjugação com a posição a.1, alíneas a) a c), da tabela I anexada a essa lei.

### **Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais**

9. X, sujeito passivo de IVA, explora uma loja onde vende artigos eróticos (*sex shop*). Entre os artigos vendidos encontram-se cápsulas, gotas, pós e *sprays* para utilização por via oral, cujo efeito é estimular o desejo sexual (afrodisíacos). Os ingredientes presentes nesses produtos são de origem natural.

10. Entre 2009 e 2013, o sujeito passivo aplicou a esses bens a taxa de IVA reduzida em vigor para os produtos alimentares. Contudo, as autoridades fiscais contestaram a aplicação dessa taxa, considerando que os bens em questão não constituem produtos alimentares na aceção das disposições pertinentes em matéria de IVA e ordenaram que lhes fosse aplicada a taxa normal.

11. O sujeito passivo recorreu desta decisão no *rechtbank Den Haag* (Tribunal de Primeira Instância de Haia, Países Baixos). Em segunda instância, o *gerechtshof Den Haag* (Tribunal de Recurso de Haia, Países Baixos) deu razão ao sujeito passivo, considerando que a função afrodisíaca dos bens em causa não obstava a que fossem tributados à taxa prevista para os produtos alimentares. Esse tribunal teve em conta que os referidos produtos se destinam à utilização por via oral e são fabricados a partir de ingredientes presentes em produtos alimentares. Além disso, salientou que a definição de produtos alimentares adotada pelo legislador é tão ampla que inclui produtos que, necessariamente, não associamos aos alimentos, como doces, pastilhas elásticas ou bolos.

12. O *Staatssecretaris van Financiën* (Autoridade Fiscal, Países Baixos) interpôs recurso de cassação desta decisão no órgão jurisdicional de reenvio.

13. Nestas circunstâncias, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) decidiu suspender o processo e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) Deve o conceito de “produtos alimentares destinados ao consumo humano”, utilizado no anexo III, [ponto] 1, da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que se deve entender que nele se enquadra, em consonância com o artigo 2.º do [Regulamento n.º 178/2002], qualquer substância ou produto transformado, parcialmente transformado ou não transformado, destinado a ser ingerido pelo ser humano ou com razoáveis probabilidades de o ser?»

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

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

14. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de abril de 2019. O Governo neerlandês e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. O Tribunal de Justiça decidiu apreciar o caso sem realização de audiência.

## **Análise**

15. O órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos conceitos de «produtos alimentares destinados ao consumo humano» e de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares», na aceção do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112. Esta interpretação deverá permitir esclarecer se estes conceitos, ou algum deles, incluem produtos destinados a estimular o desejo sexual (afrodisíacos), administrados por via oral.

### ***Quanto à primeira questão prejudicial***

16. A primeira questão tem por objeto a interpretação do conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano». O órgão jurisdicional de reenvio procura, em particular, determinar se esta interpretação deve ser feita com base na definição do conceito de «alimento para consumo humano» constante do artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002. A resposta a esta questão exige uma interpretação literal e teleológica do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, dessa diretiva, bem como a interpretação do já referido artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002.

### ***Interpretação literal***

17. Como salientam, com razão, o Governo neerlandês e a Comissão, nas suas observações, bem como o próprio órgão jurisdicional de reenvio, no seu despacho, a Diretiva 2006/112 não contém uma definição do conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano» e, a este respeito, também não remete para o direito interno dos Estados-Membros. Nesta situação, o conceito deve ser interpretado de acordo com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que é utilizado e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte<sup>5</sup>.

5 V., por último, Acórdão de 29 de julho de 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, n.º 65).

18. Na linguagem corrente, os produtos alimentares destinados ao consumo humano devem ser equiparados ao conceito de «alimentos», isto é, os produtos ingeridos pelas pessoas durante o processo de nutrição. Este processo tem por objetivo fornecer ao organismo nutrientes reconstituintes, energéticos e reguladores, bem como água. Estes nutrientes são condição para a manutenção da vida do organismo, o seu funcionamento e o seu desenvolvimento.

19. A definição do conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano» abrange, portanto, todos os produtos, transformados e não transformados que fornecem nutrientes ao organismo humano e que são consumidos com vista a assegurar o aporte desses nutrientes.

20. Por conseguinte, não partilho do receio do órgão jurisdicional de reenvio, expresso no despacho de reenvio, de que um elemento teleológico na definição do referido conceito poria em causa a segurança jurídica. Na opinião desse órgão jurisdicional, determinados produtos alimentares são consumidos com outro objetivo que não o de preservar as funções vitais do organismo e, apesar disso, não há dúvidas de que estão incluídos no conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano». O objetivo do seu consumo não pode, portanto, ser determinante para a sua qualificação. A decisão do tribunal de segunda instância no processo principal também se baseou neste argumento.

21. Na minha opinião, este argumento assenta num mal-entendido.

22. A satisfação das necessidades básicas das pessoas não tem necessariamente de se limitar à maneira mais simples de alcançar este objetivo. Pelo contrário, a procura da sofisticação e do luxo acompanha as pessoas desde os primórdios dos tempos e se, por vezes, é limitada é quase sempre por falta de recursos materiais necessários à sua realização. Isto é perfeitamente visível no caso da habitação ou do vestuário; além da sua função básica de proteção, têm outras funções, tais como estética ou de prestígio. Apesar disso, mantêm a sua essência: um palácio de estilo rococó é uma casa, e um vestido de um grande estilista é uma peça de roupa, da mesma maneira que, respetivamente, uma casa de madeira e uma camisa de linho cru.

23. O mesmo acontece com os alimentos. A circunstância de alguns pratos serem mais requintados e caros do que outros não altera o facto de servirem para responder à mesma necessidade básica de fornecer ao organismo os nutrientes essenciais à vida. Em contrapartida, uma questão totalmente diferente é o facto de, além do seu valor nutritivo, terem outras qualidades, como, por exemplo, o sabor. Esta linha de pensamento está espelhada perfeitamente numa afirmação feita num contexto completamente diferente e atribuída à rainha francesa Maria Antonieta, segundo a qual se o povo não tem pão, coma brioche.

24. Há que ter em conta que, além dos nutrientes, os produtos alimentares podem conter uma série de outras substâncias, quer naturalmente presentes nos produtos quer adicionadas para os conservar, melhorar o seu sabor, etc. Obviamente, não há motivo para não classificar estas substâncias ou os produtos que as contêm na categoria de produtos alimentares, na aceção da referida disposição.

25. Como o Governo neerlandês assinala, a justo título, nas suas observações, é irrelevante que o ser humano nem sempre se alimente da melhor maneira para a sua saúde, ao ingerir, por exemplo, demasiada quantidade de gordura ou de açúcar. Uma utilização incorreta dos produtos alimentares, do ponto de vista da saúde, não lhes retira as suas características nutritivas essenciais.

26. De igual modo, são irrelevantes as circunstâncias em que os produtos alimentares são consumidos. A cultura humana criou uma série de costumes e rituais associados a atividades simples por natureza, como o alimentar-se. Mas não se deve pôr a carroça à frente dos bois. As funções sociais ou conviviais da alimentação, ainda que múltiplas, são secundárias no que diz respeito à sua função nutricional. Até

o mais lauto banquete serve, sobretudo, para saciar a fome, e só depois outros propósitos<sup>6</sup>.

27. Por estas razões, considero que os produtos alimentares destinados ao consumo humano devem abranger todos os produtos que contêm nutrientes e que são consumidos principalmente para fornecer esses nutrientes ao organismo humano, independentemente de esses produtos também poderem ter outras funções, como maximizar o prazer resultante das sensações gustativas, e de o seu consumo poder estar relacionado com eventos sociais.

28. Em contrapartida, produtos como os evocados no pedido de decisão prejudicial, ou seja, cogumelos alucinogénios ou pastilhas elásticas, não se destinam a fornecer nutrientes ao organismo quando são consumidos pelas pessoas, pelo que não devem ser classificados de «produtos alimentares» na aceção do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112.

29. O mesmo se diga dos afrodisíacos objeto do processo principal. Não são consumidos para fornecer nutrientes ao organismo, mas sim para estimular o desejo sexual. Assim, embora possam produzir algum efeito em certas funções do organismo, não se destinam a alimentá-lo.

30. Isto não é posto em causa pela circunstância, evocada no despacho de reenvio, de os ingredientes que compõem esses afrodisíacos serem substâncias que também podem estar presentes na composição de produtos alimentares. Se um produto for de natureza complexa, a sua classificação de «produto alimentar» na aceção da legislação em questão deve depender da natureza do produto no seu todo, e não de cada um dos seus ingredientes individualmente considerado. Os ingredientes presentes nos afrodisíacos são selecionados e combinados pelo efeito que produzem no desejo sexual, e não pelo seu valor nutricional.

31. Esta característica distingue esses afrodisíacos dos produtos alimentares, incluindo aqueles a que, além do seu valor nutricional, é também atribuído um efeito afrodisíaco, como, por exemplo, alguns tipos de marisco.

### *Interpretação teleológica*

32. A análise anterior é confirmada pela interpretação teleológica das disposições referidas da Diretiva 2006/112.

33. O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de declarar que a finalidade do artigo 98.º e do anexo III da Diretiva 2006/112 consiste em tornar menos onerosos, e portanto mais acessíveis ao consumidor final, que suporta, em definitivo, o IVA, certos bens que se considera serem especialmente necessários<sup>7</sup>. Quanto aos produtos alimentares enumerados no ponto 1 do referido anexo, o Tribunal qualificou-os de bens essenciais<sup>8</sup>.

34. Tal objetivo das disposições em apreço milita, na minha opinião, a favor de uma interpretação que limite a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a produtos consumidos para satisfazer uma das necessidades humanas básicas, ou seja, a de se alimentar, entendida como o aporte de nutrientes ao organismo.

6 Segundo um conhecido aforismo, «O Criador, ao obrigar o homem a comer para viver, convida-o com o apetite e recompensa-o com o prazer». («Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir»; Brillat-Savarin, J. A., *Physiologie du goût*, Paris, 1825).

7 V., por último, Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 22), e, quanto aos produtos alimentares, o Acórdão de 3 de março de 2011, *Comissão/Países Baixos* (C-41/09, EU:C:2011:108, n.º 53).

8 Acórdão de 3 de março de 2011, *Comissão/Países Baixos* (C-41/09, EU:C:2011:108, n.º 53).

35. Quanto ao argumento de que nem todos os produtos normalmente classificados de alimentos para consumo humano são nutricionalmente indispensáveis, reitero os argumentos expostos nos n.ºs 22 a 26 das presentes conclusões: que certos produtos alimentares tenham qualidades adicionais além das puramente nutritivas, como, por exemplo, o sabor, e possam ser consumidos em excesso não altera o facto de o objetivo principal do seu consumo ser a satisfação das necessidades nutricionais.

36. Além disso, seria difícil traçar uma divisão objetiva entre os alimentos indispensáveis do ponto de vista nutricional e os que são supérfluos. Afinal, o simples pão com manteiga também pode ser consumido por prazer e não apenas para saciar a fome.

37. Além disso, importa salientar que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 98.º da Diretiva 2006/112 é excepcional e facultativa. Por conseguinte, os Estados-Membros têm a possibilidade de aplicar taxas reduzidas apenas a determinadas categorias de bens e serviços enumerados nos vários pontos do anexo III da Diretiva 2006/112 ou de excluir a sua aplicação a determinadas categorias desses bens e serviços. Tal possibilidade está unicamente subordinada à condição de definir com precisão essas categorias de bens e serviços e de observar o princípio da neutralidade fiscal<sup>9</sup>.

38. Por conseguinte, os Estados-Membros têm a possibilidade de excluir certas categorias de produtos alimentares da aplicação de uma taxa reduzida de IVA, se considerarem que não satisfazem as necessidades que justificam a aplicação dessa taxa.

39. O próprio legislador da União fez uso desta possibilidade ao excluir as bebidas alcoólicas do âmbito de aplicação do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112. O legislador considerou manifestamente que essas bebidas, embora sejam produtos alimentares no sentido corrente, podem igualmente estar na origem de numerosas dependências e patologias, pelo que não se deve incentivar o seu consumo reduzindo a taxa de IVA.

40. A interpretação teleológica do artigo 98.º da Diretiva 2006/112, em conjugação com o ponto 1 do seu anexo III, não permite, portanto, que sejam abrangidos por esta disposição os produtos que servem para satisfazer necessidades diferentes das nutricionais, tais como os afrodisíacos em causa no processo principal.

#### *Princípio da neutralidade fiscal*

41. Por último, importa acrescentar que, como o Governo neerlandês refere, com razão, nas suas observações, uma interpretação segundo a qual os afrodisíacos para administração oral, como os que estão em causa no processo principal, devem ser abrangidos pelo âmbito de aplicação material do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 e, por conseguinte, ser tributados à taxa reduzida de IVA poderia conduzir à violação do princípio da neutralidade fiscal.

42. Este princípio opõe-se a que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA<sup>10</sup>.

43. Como é sabido, além dos afrodisíacos para administração oral, existem também produtos com efeitos semelhantes, destinados a serem usados de outra forma. Esses produtos devem ser considerados concorrentes dos afrodisíacos administrados por via oral que são objeto do processo principal. Contudo, não podem beneficiar de uma taxa reduzida de IVA, uma vez que não são abrangidos por nenhuma das categorias enumeradas no anexo III da Diretiva 2006/112.

<sup>9</sup> V., quanto a uma categoria particular de produtos alimentares, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.ºs 23 e 24).

<sup>10</sup> V., em especial, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 30).

44. Assim, um tratamento diferente das várias categorias de produtos que servem para estimular o desejo sexual, em função do seu modo de utilização, seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

*Incidência do artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002*

45. A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito, em particular, à questão de saber se o conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano», na aceção do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado por referência à definição do conceito de «alimento para consumo humano» constante do artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002.

46. Na minha opinião, a resposta a esta pergunta deve ser negativa. Como bem salientam o Governo neerlandês e a Comissão nas suas observações, este regulamento serve objetivos completamente distintos dos do artigo 98.º da Diretiva 2006/112 e do seu anexo III.

47. De acordo com o seu artigo 1.º, o Regulamento n.º 178/2002 tem por objetivo garantir um elevado nível de proteção da saúde humana e dos interesses dos consumidores em relação aos géneros alimentícios. A definição do conceito de «alimento para consumo humano», para efeitos do referido regulamento, abrange, por conseguinte, qualquer substância ou produto «destinado a ser ingerido pelo ser humano ou com razoáveis probabilidades de o ser», uma vez que todos os produtos e substâncias com razoáveis probabilidades de serem ingeridos pelo ser humano são suscetíveis de ter um efeito (incluindo um efeito adverso) na saúde humana, seja qual for a finalidade para que são consumidos. A este respeito, a única exceção são os produtos sujeitos a outras regulamentações que garantem a sua segurança para a saúde humana, como os medicamentos. Em contrapartida, a definição que figura no regulamento supramencionado não abrange os produtos que não têm um efeito direto na saúde humana, porque, normalmente, não são consumidos pelas pessoas, tais como alimentos para animais, animais vivos ou plantas antes da colheita<sup>11</sup>.

48. O âmbito de aplicação material do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 é, contudo, diferente. Este anexo serve para determinar o âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA, com base no artigo 98.º dessa diretiva. Ora, o objetivo da redução da taxa de IVA é baixar o preço de determinados bens e serviços que, segundo o legislador, permitem satisfazer as necessidades básicas dos consumidores<sup>12</sup>. Por conseguinte, o ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 abrange não só os produtos destinados ao consumo humano mas também os bens destinados ao seu fabrico, tais como rações e animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados ao fabrico de produtos alimentares<sup>13</sup>. Em contrapartida, o legislador da União excluiu do âmbito de aplicação dessa disposição as bebidas alcoólicas, por não preencherem os critérios teleológicos da redução da taxa do IVA.

49. O ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 e o artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002 têm, portanto, finalidades distintas, que correspondem aos seus diferentes âmbitos de aplicação material. Por conseguinte, o artigo 2.º do regulamento acima referido não pode servir de referência à interpretação do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112.

11 V. a exclusão prevista no artigo 2.º, terceiro parágrafo, alíneas a) a c), do Regulamento n.º 178/2002.

12 V. n.º 33 das presentes conclusões.

13 Tal objetivo de englobar animais vivos no ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 foi confirmado pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, EU:C:2011:108, n.ºs 54 a 57).



50. Tal como a Comissão frisa, com razão, nas suas observações, o Tribunal de Justiça chegou a conclusões semelhantes ao examinar a relação entre o conceito de «animais vivos [...] normalmente destinados à preparação de alimentos», na aceção do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112, e o âmbito de aplicação material do Regulamento (CE) n.º 504/2008<sup>14</sup>, no que respeita aos cavalos<sup>15</sup>.

51. Tendo em conta o acima exposto, a meu ver, o artigo 2.º do Regulamento n.º 178/2002 não afeta a interpretação do conceito de «produtos alimentares destinados ao consumo humano», na aceção do ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112.

52. Por conseguinte, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que o ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o conceito, ali presente, de «produtos alimentares destinados ao consumo humano» designa produtos que contêm nutrientes e que são fundamentalmente consumidos para fornecer esses nutrientes ao organismo.

### *Quanto à segunda questão prejudicial*

53. Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio procura determinar como deve ser interpretado o conceito de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares». Esta questão é colocada para o caso de a classificação desses produtos abranger eventualmente os afrodisíacos visados pela primeira questão prejudicial.

54. Recordo que, segundo a resposta que proponho seja dada à primeira questão prejudicial, os produtos alimentares, na aceção da disposição em questão, devem incluir os produtos consumidos pelos nutrientes que contêm ou pelo papel que desempenham no processo de nutrição.

55. Um raciocínio semelhante pode ser aplicado à interpretação do conceito de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares». Se os produtos alimentares se caracterizam pelo seu teor em nutrientes e por serem consumidos para fornecer esses nutrientes ao organismo, então os complementos ou os substitutos dos produtos alimentares devem ter as mesmas características.

56. Em especial, na minha opinião, os substitutos de produtos alimentares devem ser considerados produtos que não são produtos alimentares, mas que contêm nutrientes e são consumidos em vez de produtos alimentares a fim de fornecer esses nutrientes ao organismo em situações de carência na dieta normal.

57. Além disso, os complementos alimentares podem incluir produtos consumidos para reforçar as funções nutricionais dos produtos alimentares, por exemplo, melhorando a absorção de nutrientes. Trata-se, evidentemente, de produtos diferentes dos produtos farmacêuticos, uma vez que estes são objeto de regulamentação distinta no ponto 3 do anexo III da Diretiva 2006/112.

58. Esta conclusão está também em conformidade com os objetivos do artigo 98.º da Diretiva 2006/112, recordados no n.º 33 das presentes conclusões.

<sup>14</sup> Regulamento da Comissão, de 6 de junho de 2008, que aplica as Diretivas 90/426/CEE e 90/427/CEE do Conselho no que respeita a métodos para identificação de equídeos (JO 2008, L 149, p. 3).

<sup>15</sup> Acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, EU:C:2011:108, n.ºs 61 a 64).

59. Isso significa que estão excluídos do âmbito de aplicação material do conceito de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares» os produtos que, embora possam ser ingeridos pelo ser humano, não têm nenhuma relação com o consumo de produtos alimentares na aceção acima referida e são consumidos com uma finalidade distinta da de fornecer nutrientes ao organismo. É o caso, nomeadamente, dos afrodisíacos em causa no processo principal.

## **Conclusões**

60. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos):

O ponto 1 do anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o conceito, ali presente, de «produtos alimentares destinados ao consumo humano» designa produtos que contêm nutrientes e que são fundamentalmente consumidos para fornecer esses nutrientes ao organismo, ao passo que o conceito de «produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares» se refere a produtos que não são produtos alimentares, mas que contêm nutrientes e são consumidos em vez dos produtos alimentares para fornecer esses nutrientes ao organismo, bem como a produtos consumidos para reforçar as funções nutricionais dos produtos alimentares ou dos seus substitutos.