



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ATHANASIOS RANTOS
apresentadas em 28 de setembro de 2023¹

Processo C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG
contra
Hauptzollamt Bielefeld

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 2008/118/CE — Regime geral dos impostos especiais de consumo — Artigo 1.º — Diretiva 2011/64/UE — Estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados — Artigo 14.º — Imposto do tabaco — Tabaco aquecido — Regulamentação nacional que prevê para o tabaco aquecido uma estrutura e uma taxa de tributação diferentes das aplicáveis aos outros tabacos de fumar»

I. Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a compatibilidade de um imposto adicional sobre novos produtos do tabaco com as disposições do direito da União relativas aos impostos especiais de consumo.
2. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto, mais precisamente, a interpretação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE², bem como do artigo 14.º, n.º 1, primeiro parágrafo, alínea b), n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), e n.º 3, da Diretiva 2011/64/UE³.
3. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (a seguir «demandante») ao Hauptzollamt Bielefeld (Serviço Aduaneiro Principal de Bielefeld, Alemanha) (a seguir «demandado»), a respeito de uma a decisão deste último de sujeitar a demandante, além do imposto especial de consumo sobre o tabaco de fumar, a um imposto adicional sobre os rolos de tabaco aquecidos que esta produz (a seguir «imposto controvertido»).

¹ Língua original: francês.

² Diretiva 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).

³ Diretiva do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados (JO 2011, L 176, p. 24).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva 2008/118

4. De acordo com o considerando 4 da Diretiva 2008/118, «[o]s produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem ser alvo de outros impostos indiretos, para fins específicos. Nesse caso, porém, a fim de não comprometer o efeito positivo das normas comunitárias respeitantes aos impostos indiretos, os Estados-Membros deverão observar determinados elementos essenciais dessas normas».

5. O artigo 1.º da referida diretiva enuncia:

«1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”:

[...]

c) Tabaco manufacturado, abrangido [pela Diretiva 2011/64].

2. Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado [(IVA)] no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

3. Os Estados-Membros podem cobrar impostos sobre:

a) Produtos não sujeitos a impostos especiais de consumo;

[...]»

2. Diretiva 2011/64

6. Os considerandos 2, 4, 8 e 9 da Diretiva 2011/64 enunciam:

«(2) A legislação fiscal da União sobre os produtos do tabaco tem de garantir o bom funcionamento do mercado interno e, simultaneamente, um elevado nível de proteção da saúde [...]

[...]

(4) Os vários tipos de tabacos manufacturados que se diferenciam entre si pelas suas características e pelas utilizações a que se destinam deverão ser definidos.

[...]

- (8) Tendo em vista garantir uma tributação uniforme e equitativa, deverá ser estabelecida uma definição de cigarros, charutos e cigarrilhas, bem como dos restantes tabacos para fumar, de modo a que os rolos de tabaco que, em função do seu comprimento, possam ser considerados como dois cigarros ou mais sejam equiparados a dois cigarros ou mais para efeitos da aplicação de impostos especiais de consumo, um tipo de charuto que, em vários aspetos, seja semelhante a um cigarro seja equiparado a um cigarro para efeitos da aplicação de impostos especiais de consumo, o tabaco para fumar que, em vários aspetos, seja semelhante ao tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar seja equiparado a tabaco de corte fino para efeitos da aplicação de impostos especiais de consumo e os resíduos de tabaco sejam claramente definidos [...]
- (9) No que se refere aos impostos especiais de consumo, a harmonização das estruturas deve, em especial, ter como efeito que a concorrência das diferentes categorias de tabacos manufaturados pertencentes a um mesmo grupo não seja falseada em consequência da tributação [...]

7. O artigo 1.º desta diretiva prevê:

«A presente diretiva fixa princípios gerais para a harmonização da estrutura e das taxas dos impostos especiais de consumo a que os Estados-Membros sujeitam os tabacos manufaturados.»

8. O artigo 2.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«1. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por tabacos manufaturados:

- a) Os cigarros;
- b) Os charutos e as cigarrilhas;
- c) O tabaco de fumar:
 - i) o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar,
 - ii) os restantes tabacos de fumar.

2. São equiparados a cigarros e a tabaco para fumar os produtos total ou parcialmente constituídos por substâncias que não sejam o tabaco, mas que correspondam aos outros requisitos previstos nos artigos 3.º ou 5.º, n.º 1.

[...]»

9. O artigo 3.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por cigarros:

- a) Os rolos de tabaco suscetíveis de serem fumados tal como se apresentam e que não sejam charutos ou cigarrilhas [...];

b) Os rolos de tabaco que, mediante uma simples manipulação não industrial, são introduzidos em tubos de papel de cigarro;

[...]»

10. O artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 enuncia:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por tabacos para fumar:

- a) O tabaco cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprimento em placas, que seja suscetível de ser fumado sem posterior transformação industrial;
- b) Os resíduos de tabaco embalados para venda a retalho, não abrangidos pelos artigos 3.º e 4.º, n.º 1, e que sejam suscetíveis de ser fumados [...]»

11. O artigo 13.º desta diretiva prevê:

«Os seguintes grupos de tabacos manufacturados produzidos na União ou importados de países terceiros estão sujeitos, em cada Estado-Membro, ao imposto especial mínimo sobre o consumo, fixado no artigo 14.º:

- a) Charutos e cigarrilhas;
- b) Tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar;
- c) Outros tabacos de fumar.»

12. O artigo 14.º da referida diretiva prevê:

«1. Os Estados-Membros aplicam um imposto especial de consumo que pode ser:

- a) Ou *ad valorem*, calculado sobre os preços máximos de venda ao público de cada produto [...];
ou
- b) Específico, quer expresso em montante por quilograma, quer, no caso de charutos e cigarrilhas, pelo número de unidades; ou
- c) Misto, incluindo um elemento *ad valorem* e um elemento específico.

Nos casos em que o imposto especial de consumo for *ad valorem* ou misto, os Estados-Membros podem fixar um montante mínimo de imposto especial de consumo.

2. O imposto especial de consumo global (imposto específico e/ou imposto *ad valorem*, líquidos de IVA), expresso em percentagem ou em montante por quilograma ou por número de unidades, deve ser, pelo menos, equivalente às seguintes taxas ou montantes mínimos:

Charutos e cigarrilhas: 5 % do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 12 [euros] por 1 000 unidades ou por quilograma;

Tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar: 40 % do preço médio ponderado de venda a retalho do tabaco para fumar de corte fino destinado a cigarros de enrolar introduzido no consumo, ou 40 [euros] por quilograma;

Outros tabacos de fumar: 20 % do preço de venda ao público, incluindo todos os impostos, ou 22 [euros] por quilograma.

[...]

3. As taxas ou montantes referidos nos n.ºs 1 e 2 aplicam-se a todos os produtos pertencentes ao grupo de tabacos manufacturados em causa, sem distinções dentro de cada grupo quanto à qualidade, à apresentação, à origem dos produtos, às matérias-primas utilizadas, às características das empresas ou a qualquer outro critério.

[...]»

B. Direito alemão

13. A Tabaksteuergesetz (Lei relativa ao Imposto Sobre o Tabaco), de 15 de julho de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), conforme alterada pela Lei de 10 de agosto de 2021 (BGBl. 2021 I, p. 3411) (a seguir «TabStG»), enuncia, no seu § 1.º:

«1) Os tabacos manufacturados, o tabaco aquecido e o tabaco para cachimbos de água encontram-se sujeitos ao imposto sobre o tabaco [que] constitui um imposto especial de consumo na aceção do Abgabenordnung [(Código Tributário)].

2) O tabaco manufacturado inclui:

1. Os charutos e as cigarrilhas:

2. Os cigarros [...]

3. Os tabacos de fumar (tabaco de corte fino ou tabaco para cachimbo): tabaco cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprimido em placas, suscetível de ser fumado sem posterior transformação industrial.

2a) O tabaco aquecido é, na aceção da presente lei, um tabaco de fumar apresentado em porções individuais, destinado a ser consumido por inalação sob a forma de aerossol ou fumo gerado por um aparelho.

[...]»

14. O § 1.º-A da TabStG, sob a epígrafe «Tabaco aquecido, tabaco para cachimbo de água», prevê que, «[s]alvo disposição em contrário, as disposições da presente lei relativas ao tabaco de fumar, bem como as respetivas medidas de execução, são igualmente aplicáveis ao tabaco aquecido e ao tabaco para cachimbo de água».

15. O § 2.º desta lei dispõe:

«1) O montante do imposto ascende:

1. No caso dos cigarros:

[...]

b) em relação ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, a 10,88 cêntimos por unidade e a 19,84 % do preço de venda ao público; o montante deve, porém, ser superior ou igual a 22,276 cêntimos por unidade, após dedução do imposto sobre o volume de negócios sobre o preço de venda ao público do cigarro sujeito a imposto;

[...]

4. No caso do tabaco para cachimbo:

[...]

b) em relação ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2022 e 31 de dezembro de 2022, a 15,66 euros por quilo e a 13,13 % do preço de venda ao público; o montante deve, porém, ser superior ou igual a 24,00 euros por quilo;

5. No caso do tabaco aquecido, ao montante do imposto previsto no n.º 4, acrescido de um imposto adicional cujo montante corresponde a 80 % do montante do imposto previsto no n.º 4, após dedução do montante do imposto previsto no n.º 4. Para efeitos de cálculo do montante previsto no n.º 1, uma porção individual de tabaco de fumar equivale a um cigarro;

[...]»

III. Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação no Tribunal de Justiça

16. A demandante produz rolos de tabaco aquecido, envolvidos num papel colaminado revestido com alumínio, destinados a ser inseridos num aparelho de aquecimento que funciona com uma bateria, no qual são aquecidos a uma temperatura inferior à da sua combustão. Por esta via, é criado um aerossol que contém nicotina, que os consumidores podem inalar por uma boquilha.

17. Por força da regulamentação nacional em vigor até 31 de dezembro de 2021, o montante do imposto devido sobre o tabaco aquecido era determinado com base no cálculo aplicável ao tabaco para cachimbo. Todavia, o legislador alemão estabeleceu que, a partir de 1 de janeiro de 2022, este referido montante é acrescido de uma quantia que expressamente qualifica como «outro imposto» (a seguir «imposto adicional»). Com efeito, segundo a regulamentação nacional em vigor a partir desta última data, o imposto devido sobre o tabaco aquecido é composto por um montante determinado com base no cálculo aplicável ao tabaco para cachimbo e por este outro imposto. Este corresponde a 80 % do montante obtido aplicando aos rolos de tabaco em causa a taxa de tributação prevista para os cigarros, após dedução do montante determinado com base no cálculo aplicável ao tabaco para cachimbo.

18. Neste contexto, a demandante intentou no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha), o órgão jurisdicional de reenvio, uma ação de impugnação da legalidade, à luz da Diretiva 2008/118, do imposto adicional aplicável, a partir de 1 de janeiro de 2022, aos rolos de tabaco aquecidos.

19. Na ação principal, a demandante sustenta que:

- a cobrança do imposto adicional sobre o tabaco aquecido é contrária ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 porque este imposto constitui um imposto especial de consumo não autorizado;
- este imposto adicional também não é cobrado por motivos específicos, dado que as suas receitas não são utilizadas para cobrir despesas ligadas à proteção da saúde;
- a cobrança de um tal imposto adicional é contrária ao artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva 2011/64, uma vez que os tabacos manufaturados não podem ser tratados diferentemente dentro do grupo dos outros tabacos de fumar.

20. O demandado, por sua vez, opôs-se à ação, salientando que:

- o imposto adicional sobre o tabaco aquecido constitui um imposto especial de consumo nacional não harmonizado, cuja cobrança não é contrária ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118;
- a cobrança deste imposto adicional prossegue o objetivo específico da redução do consumo de nicotina nociva para a saúde, tributando o tabaco aquecido de forma análoga aos cigarros. A finalidade orientadora deste imposto adicional é suficiente para preencher o requisito do motivo específico na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118;
- uma vez que o imposto adicional em causa no processo principal não constitui um imposto harmonizado, não deve, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, cumprir as exigências do artigo 14.º da Diretiva 2011/64.

21. Foi nestas condições que o Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve o artigo 1.º, n.º 2, da [Diretiva 2008/118] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional de um Estado-Membro relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, a cobrança de um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros deduzido [o] imposto sobre o tabaco para cachimbo?
- 2) Caso o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constitua um outro imposto indireto, cobrado por motivos específicos, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, deve o artigo 14.º, n.º 3, da [Diretiva 2011/64] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional [...] relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê,

quanto ao cálculo do imposto, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, a cobrança de um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros deduzido [o] imposto sobre o tabaco para cachimbo?

- 3) Caso o imposto adicional sobre o tabaco aquecido não constitua um outro imposto indireto, cobrado por motivos específicos, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 [...] deve o artigo 14.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, alínea c), da [Diretiva 2011/64] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional [...] relativa à cobrança do imposto sobre o tabaco em relação ao tabaco aquecido, que prevê, quanto ao cálculo do imposto, que este deve ser apurado de acordo com uma taxa *ad valorem* e uma taxa específica, em função do peso e do número de rolos de tabaco?»

22. Foram apresentadas observações escritas pela demandante, pelo Governo Alemão e pela Comissão Europeia. Estas partes apresentaram igualmente observações orais na audiência de alegações realizada em 15 de junho de 2023.

IV. Apreciação

A. Quanto à primeira questão prejudicial

23. A primeira questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio visa determinar se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 permite a um Estado-Membro cobrar sobre produtos como os rolos de tabaco aquecido em causa no processo principal, além da aplicação do imposto especial de consumo que incide sobre o tabaco para cachimbo, um imposto adicional que corresponde a 80 % imposto aplicável aos cigarros deduzido o imposto sobre o tabaco para cachimbo.

24. Esta questão subdivide-se, na realidade, em duas subquestões que devem ser cuidadosamente distinguidas.

25. Com efeito, tudo indica que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, num primeiro momento, se o referido imposto adicional deve ser qualificado como «imposto especial de consumo», na aceção do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118, ou como «outro imposto indireto», na aceção do n.º 2 deste artigo.

26. Na hipótese de o imposto em causa ser qualificado como «outro imposto indireto» na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e, portanto, estar abrangido por esta disposição, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, num segundo momento, se este imposto respeita as exigências impostas pela referida disposição, para que seja admissível à luz do direito da União.

27. A título preliminar, uma vez que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 regula os requisitos segundo os quais os Estados-Membros podem cobrar outros impostos indiretos sobre os «produtos sujeitos a impostos especiais de consumo», há que certificar-se de que o tabaco aquecido está abrangido pelo âmbito de aplicação desta diretiva.

1. Quanto ao âmbito de aplicação da Diretiva 2011/64

28. Importa constatar, num primeiro momento, que a Diretiva 2011/64 não visa expressamente produtos como os que a demandante produz. Mais precisamente, além do facto de esta diretiva não definir o termo «tabaco aquecido», este produto não pertence a nenhuma das diferentes categorias de tabacos que são expressamente identificadas ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva. Como resulta dos diferentes relatórios relativos à Diretiva 2011/64 emitidos pela Comissão e pelo Conselho, um determinado número de «novos» produtos do tabaco, incluindo o que está em causa no presente processo, não existiam no momento da adoção desta diretiva e surgiram no mercado após a sua entrada em vigor⁴. Por outro lado, contrariamente a outros domínios do direito da União, como a Nomenclatura Combinada que é determinante para a classificação pautal no direito aduaneiro e que foi, entretanto, adaptada para ter em conta o aparecimento destes novos produtos⁵, a Diretiva 2011/64 manteve-se inalterada a este respeito⁶.

29. Não obstante as considerações precedentes, considero que o «tabaco aquecido» deve ser incluído no âmbito de aplicação desta diretiva.

30. Decorre, em primeiro lugar, do próprio texto da referida diretiva que ao prever uma categoria residual de «restantes tabacos de fumar», a intenção do legislador da União não era restringir o âmbito de aplicação da Diretiva 2011/64 no que respeita aos tabacos manufaturados sujeitos a imposto especial de consumo, mas sujeitar igualmente a imposto especial de consumo os produtos do tabaco existentes, destinados a ser fumados, diferentes dos expressamente designados⁷.

31. Por outro lado, a interpretação ampla do âmbito de aplicação desta diretiva, ao incluir, como «restantes tabacos de fumar», todos os produtos do tabaco comparáveis que estão em concorrência com os produtos expressamente mencionados, corresponde aos objetivos que visam garantir tanto o bom funcionamento do mercado interno⁸ como um elevado nível de proteção da saúde⁹. Ora, há que observar, a este respeito, que o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de «tabaco de fumar» referido no artigo 2.º, n.º 1, e no artigo 5.º da Diretiva 2011/64 não pode ser sujeito a interpretação restritiva, tendo em conta precisamente os objetivos desta diretiva¹⁰.

⁴ V., a este respeito, Relatório de Avaliação de 10 de fevereiro de 2020 da Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados, SWD (2020) 33 final, p. 15, bem como Conclusões do Conselho relativas à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo aplicáveis aos tabacos manufaturados, documento n.º 8483/20, de 2 de junho de 2020.

⁵ Assim, na sua versão resultante do Regulamento de Execução (UE) 2021/1832 da Comissão, de 12 de outubro de 2021, 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 (JO 2021, L 385, p. 1), a Nomenclatura Combinada estabelece, desde 1 de janeiro de 2022, uma distinção entre «tabaco para fumar» e «produtos destinados à inalação sem combustão». O tabaco aquecido, enquanto produto que contém tabaco destinado a inalação sem combustão clássica, está atualmente classificado na subposição 2404.

⁶ V., igualmente, Diretiva 2014/40/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, relativa à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros no que respeita ao fabrico, apresentação e venda de produtos do tabaco e produtos afins e que revoga a Diretiva 2001/37/CE (JO 2014, L 127, p. 1), que também estabelece uma distinção entre «produtos do tabaco para fumar» e «produtos do tabaco sem combustão».

⁷ Tal resulta igualmente do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64, que prevê que outros produtos total ou parcialmente constituídos por substâncias diferentes do tabaco são equiparados aos cigarros e ao tabaco de fumar.

⁸ Assim, o considerando 9 da Diretiva 2011/64 enuncia que a harmonização das estruturas dos impostos especiais de consumo deve ter como efeito que a concorrência das diferentes categorias de tabacos manufaturados pertencentes a um mesmo grupo não seja falseada em consequência da tributação e que, concomitantemente, se concretize a abertura dos mercados nacionais dos Estados-Membros. Esse objetivo de assegurar uma concorrência não falseada é igualmente sublinhado no considerando 8 da Diretiva 2011/64, que afirma, em substância, que os produtos que sejam semelhantes a produtos enumerados numa determinada categoria devem ser equiparados, para efeitos da aplicação de impostos especiais de consumo, aos produtos identificados nessa categoria.

⁹ V. considerando 2 da Diretiva 2011/64 e Acórdão de 16 de setembro de 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, n.ºs 31 e 32).

¹⁰ Acórdão de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, n.º 24).

32. Tratando-se, em segundo lugar e, mais precisamente, da definição do termo «tabacos de fumar», conforme já declarado pelo Tribunal de Justiça, resulta da redação do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64 que a mesma diretiva exige o preenchimento de dois requisitos cumulativos, a saber, por um lado, que o tabaco seja *cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprimento em placas* e, por outro, que seja *suscetível de ser fumado sem posterior transformação industrial*¹¹.

33. Ora, parece resultar tanto da descrição contida na decisão de reenvio como das respostas das partes na audiência que os produtos do tabaco em causa no processo principal são suscetíveis de preencher estes dois requisitos.

34. Quanto ao primeiro requisito, resulta claramente da decisão de reenvio que os rolos de tabaco em causa no processo principal são constituídos por *tabaco comprimido, fabricado a partir de pó de tabaco*. Quanto ao segundo requisito, resulta desta mesma decisão que, ainda que o tabaco não seja queimado mas unicamente aquecido, esse processo é comparável à ação de fumar cigarros ou outros produtos do tabaco, o que permite tornar o produto suscetível de ser fumado¹². Ora, o Tribunal de Justiça já reconheceu a este respeito, que mesmo sem combustão, um produto que é simplesmente aquecido pode ser considerado tabaco de fumar¹³.

35. É forçoso constatar, em terceiro lugar, que, tendo em conta os objetivos prosseguidos pela Diretiva 2011/64, recordados no n.º 31 das presentes conclusões, há que incluir no conceito de «tabacos de fumar» e, portanto, no âmbito de aplicação desta diretiva, todos os produtos do tabaco comparáveis, tendo em conta as suas características, os seus efeitos nocivos para a saúde e a relação de concorrência existente com outros produtos expressamente visados pela referida diretiva. Ora, com base nas constatações efetuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto ao seu modo de consumo enquanto substituto dos produtos do tabaco «convencionais», o tabaco aquecido parece ser suficientemente comparável com os outros produtos do tabaco visados pela Diretiva 2011/64 para que possa, por conseguinte, ser considerado como «restante tabaco de fumar» na aceção desta diretiva.

36. Resulta dos elementos que precedem que o tabaco aquecido é um tabaco manufaturado na aceção do artigo 1.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2008/118 e está, por conseguinte, abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2011/64 como «restante tabaco de fumar» [na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ii), da Diretiva 2011/64].

2. Quanto à qualificação do imposto controvertido como «outro imposto indireto»

37. Após ter demonstrado que o produto em causa está abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2008/118, importa, num segundo momento, examinar se o imposto controvertido pode ser considerado como «outro imposto indireto» na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, como sustentam o Governo Alemão e a Comissão, ou se se trata, pelo contrário, de um imposto especial de consumo como sugere a demandante.

¹¹ Acórdãos de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277, n.º 25) e de 16 de setembro de 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, n.º 36).

¹² O órgão jurisdicional de reenvio constata a este respeito, que quando são aquecidos, os produtos fabricados pela demandante libertam um aerossol que contém nicotina que como o fumo do tabaco tradicional, é inalado pelo consumidor por uma boquilha.

¹³ Acórdão de 16 de setembro de 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710, n.º 45).

38. Importa observar, a título preliminar, que a Diretiva 2011/64 não regula de forma harmonizada e exaustiva a tributação dos produtos do tabaco e prevê expressamente a possibilidade de os Estados-Membros cobrarem outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo¹⁴.

39. Contudo, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, estes impostos indiretos, diferentes dos impostos especiais de consumo, só podem ser cobrados sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos. Por um lado, estes impostos devem ser cobrados por motivos específicos e, por outro, estas imposições devem ser conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao IVA no que diz respeito à determinação da base coletável, bem como à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto. Estes dois requisitos, que visam evitar que os impostos indiretos adicionais dificultem excessivamente as trocas, revestem natureza cumulativa, conforme resulta da própria redação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118¹⁵.

a) Quanto à existência de uma «finalidade específica» não orçamental

40. Resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que um motivo específico na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não é uma finalidade meramente orçamental¹⁶. No entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, o simples facto de um imposto ter um objetivo orçamental não pode, enquanto tal, sob pena de esvaziar de substância o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, ser suficiente para excluir que esse imposto possa ser considerado como tendo igualmente um motivo específico, na aceção da referida disposição¹⁷.

41. Além disso, embora a afetação predeterminada do produto de um imposto ao financiamento do exercício, pelas autoridades de um Estado-Membro, de competências que lhes foram atribuídas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um motivo específico, essa afetação, que decorre de uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir condição suficiente, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir impor, independentemente da finalidade prosseguida, a afetação do produto de um imposto ao financiamento de determinadas despesas. Caso contrário, qualquer finalidade poderia ser considerada específica na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o que privaria o imposto especial de consumo harmonizado instituído por esta diretiva de qualquer efeito útil e violaria o princípio segundo o qual uma disposição derogatória, como a do referido artigo 1.º, n.º 2, deve ser objeto de interpretação estrita¹⁸.

42. Ora, quando não exista tal mecanismo de afetação predeterminada das receitas, só se pode considerar que um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, a fim de influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o motivo específico invocado, por exemplo, através da tributação significativa

¹⁴ V. artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.

¹⁵ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.ºs 21 e 22).

¹⁶ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 23 e jurisprudência referida).

¹⁷ Acórdão de 22 de junho de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, n.º 39 e jurisprudência referida).

¹⁸ Acórdão de 22 de junho de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, n.º 40 e jurisprudência referida).

dos produtos considerados para desencorajar o respetivo consumo¹⁹ ou através do incentivo da utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos tendo em conta o objetivo prosseguido²⁰.

43. Feitas estas clarificações sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça, importa agora analisar a medida fiscal em causa para determinar se esta prossegue uma «finalidade específica»²¹.

44. Importa salientar, antes de mais, que resulta da decisão de reenvio que a legislação nacional em causa não prevê nenhum mecanismo de afetação predeterminada das receitas deste imposto adicional para efeitos ligados à proteção da saúde²².

45. Na falta de uma tal afetação predeterminada, importa, portanto, examinar, em seguida, se este imposto está concebido para influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita a realização da finalidade específica invocada, na aceção da jurisprudência referida no n.º 42 das presentes conclusões.

46. Importa recordar, a este respeito, que o objetivo prosseguido pelo legislador alemão é o da proteção da saúde e, mais precisamente, o da redução do consumo de nicotina, tributando o tabaco aquecido de forma análoga aos cigarros.

47. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre as «finalidades específicas» prosseguidas pela lei alemã pelo facto de o objetivo ligado à proteção da saúde visado por esta lei ser igualmente prosseguido pelas disposições da Diretiva 2011/64²³. A demandante, por sua vez, sustenta igualmente que o facto de os objetivos prosseguidos pela legislação em causa no processo principal corresponderem aos do imposto especial de consumo exclui, assim, a possibilidade de a referida lei poder ser interpretada no sentido de que prossegue uma «finalidade específica».

48. A problemática suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio merece, na minha opinião, as seguintes observações.

49. Importa observar, em primeiro lugar, que, embora o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 permita aos Estados-Membros cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, não deixa de ser verdade que esta disposição tem carácter derogatório e deve, por conseguinte, ser objeto de interpretação restritiva. Com efeito, o conceito de «outros impostos indiretos», na aceção desta disposição, visa os impostos indiretos que incidam sobre o consumo dos produtos enumerados no artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva, que não constituam «impostos especiais de consumo», na aceção desta disposição, e que sejam cobrados por motivos específicos²⁴. Ora, se um Estado-Membro pudesse igualmente invocar os motivos já prosseguidos pelo imposto harmonizado sobre o tabaco como «motivos específicos» na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, as disposições harmonizadas desta diretiva ficariam esvaziadas do seu sentido. Tal interpretação comprometeria, de resto, os esforços de

¹⁹ Acórdão de 22 de junho de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, n.º 42 e jurisprudência referida).

²⁰ Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108) e Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, n.ºs 17 a 32).

²¹ V., igualmente, n.º 54 das presentes conclusões.

²² Além disso, observo que esta conclusão não foi contestada pelo Governo Alemão.

²³ V. considerando 2 da Diretiva 2011/64.

²⁴ Acórdão de 3 de março de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163, n.º 48 e jurisprudência aí referida).

harmonização do regime dos impostos especiais de consumo e daria lugar a um imposto especial de consumo adicional, o que seria contrário ao próprio objetivo da referida diretiva de abolir os obstáculos ainda existentes no mercado interno²⁵.

50. Todavia, não obstante a margem de apreciação limitada de que dispõem os Estados-Membros para prosseguirem finalidades específicas, reconhecer a esta disposição derogatória o alcance que sugere a demandante equivaleria, em substância, a privar os Estados-Membros de qualquer poder de iniciativa e retiraria, por conseguinte, todo o sentido à referida disposição. Ora, a própria existência desta derrogação decorre da intenção do legislador da União de não proceder a uma harmonização completa do regime de tributação dos produtos em causa sujeitos ao imposto especial de consumo a fim de ter em conta as diferentes legislações nacionais no seio da União²⁶. Conforme já declarou, de resto, o Tribunal de Justiça, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 visa ter em conta a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros nesta matéria e o frequente recurso às imposições indiretas para a execução de políticas não orçamentais, permite que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo, outras imposições indiretas que prossigam uma finalidade específica²⁷.

51. Neste contexto, o critério da «finalidade específica» contribui, na minha opinião, para enquadrar a possibilidade de que dispõem os Estados-Membros de introduzir um outro imposto, limitando os seus efeitos ao necessário para não pôr inteiramente em causa o regime dos impostos especiais de consumo instituído pelas Diretivas 2008/118 e 2011/64.

52. No que respeita, em segundo lugar, ao objetivo de proteção da saúde, importa salientar que, embora este figure, de facto, entre os objetivos mencionados no considerando 2 da Diretiva 2011/64, esta última foi adotada com base no artigo 113.º TFUE e visa principalmente harmonizar os impostos especiais de consumo (e os outros impostos indiretos) a fim de assegurar o estabelecimento e o bom funcionamento do mercado interno e evitar distorções da concorrência. Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o facto de a proteção da saúde constituir um objetivo geral da Diretiva 2011/64 não pode excluir automaticamente que um imposto adicional que se destina igualmente a proteger a saúde possa prosseguir uma «finalidade específica» na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118²⁸.

53. Em terceiro lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 42 das presentes conclusões que uma medida fiscal pode garantir a realização de uma «finalidade específica» quando é suscetível de desencorajar o consumo de determinados produtos devido a uma tributação mais elevada.

²⁵ V. Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, n.º 22).

²⁶ Importa recordar, a este respeito, que resulta dos trabalhos preparatórios para a adoção da Diretiva 92/80/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os tabacos manufacturados que não sejam cigarros (JO 1992, L 316, p. 10) que a Comissão pretendia inicialmente que os produtos abrangidos por esta diretiva não fossem sujeitos a nenhum imposto além do imposto especial de consumo e do IVA, uma abordagem que foi rejeitada pelo Conselho, que desejou preservar a possibilidade de os Estados-Membros recorrerem ao instrumento da tributação indireta. V., neste sentido, Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao regime geral, bem como à detenção e à circulação dos produtos sujeitos a impostos sobre consumos específicos [COM(90) 431 final, p. 3].

²⁷ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 20).

²⁸ Acórdão de 24 de fevereiro de 2000, Comissão/França (C-434/97, EU:C:2000:98) e Conclusões do advogado-geral A. Saggio no processo Comissão/França (C-434/97, EU:C:1999:341, n.º 13). V., igualmente, por analogia no domínio do ambiente, Acórdãos de 22 de junho de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, n.º 45), e de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 32), bem como as Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, n.º 22).

54. Importa recordar, a este respeito, que quando é submetido ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial por meio do qual se pretende que seja declarado se uma imposição instituída por um Estado-Membro prossegue um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, a função do Tribunal de Justiça consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja aplicação permitirá a este último determinar se essa imposição prossegue efetivamente essa finalidade, do que em proceder ele próprio a essa avaliação, e isto tanto mais quando o Tribunal de Justiça não dispõe necessariamente de todos os elementos indispensáveis para esse efeito²⁹. Cabe, em última análise, ao órgão jurisdicional de reenvio, a quem incumbe estabelecer todos os factos pertinentes, determinar se se pode considerar que o imposto adicional em causa no processo principal prossegue efetivamente um «motivo específico» no sentido acima descrito³⁰.

55. No entanto, à semelhança do Governo Alemão e da Comissão, considero que o imposto controvertido prossegue uma «finalidade específica».

56. Com efeito, resulta das constatações efetuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que o imposto adicional em causa no processo principal não visa simplesmente, de forma geral, o objetivo de uma elevada proteção da saúde, mas tem sobretudo por *objetivo específico* dissuadir os consumidores com dependência da nicotina de passarem dos cigarros para os rolos de tabaco aquecido. Com efeito, ao adaptar o regime fiscal aplicável ao tabaco aquecido e ao «aproximá-lo» do dos cigarros, a legislação alemã em causa prossegue uma finalidade de incentivo (ou dissuasora) específica destinada a impedir a passagem de uma categoria de tabacos para outra menos tributada.

57. Importa observar, em quarto e último lugar, que, se, em princípio, conforme referido no n.º 49 das presentes conclusões, um imposto indireto não deve prosseguir objetivos semelhantes aos do imposto especial do consumo, sob pena de esvaziar de sentido as disposições harmonizadas da Diretiva 2008/118, tal não se pode traduzir numa proibição de os Estados-Membros adaptarem as respetivas legislações fiscais para ter em conta as particularidades dos novos produtos do tabaco colocados no mercado, a fim de assegurar o bom funcionamento do mercado interno e evitar distorções de concorrência, que são os dois objetivos prosseguidos por esta diretiva³¹. Ora, ao «aproximar» o regime fiscal do tabaco aquecido ao dos cigarros, a legislação alemã visa, no caso em apreço, além da proteção da saúde, assegurar igualmente um tratamento fiscal análogo para produtos que parecem permutáveis aos olhos dos consumidores.

b) Quanto à conformidade da modalidade de cálculo do outro imposto com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e com o artigo 14.º da Diretiva 2011/64

58. Após ter determinado que o primeiro requisito relativo à especificidade do imposto está preenchido, importa agora examinar se a medida em causa respeita igualmente o segundo requisito enunciado no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Com efeito, para que esse outro imposto seja considerado conforme com o direito da União, é necessário que o mesmo seja conforme com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo ou ao IVA, no que diz respeito, nomeadamente, à determinação da base tributável e à liquidação do

²⁹ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 28 e jurisprudência referida).

³⁰ Importa precisar, a este respeito, que o Tribunal de Justiça não é competente nem para examinar o caráter mais ou menos nocivo dos rolos de tabaco aquecido em relação aos cigarros (convencionais), nem para se pronunciar sobre as recomendações emitidas pela Organização Mundial da Saúde quanto à nocividade do tabaco aquecido.

³¹ V. n.º 31 das presentes conclusões.

imposto. Esta disposição faz, assim, referência à Diretiva 2011/64 e, nomeadamente, ao artigo 14.º da mesma, que estabelece as modalidades de cálculo dos outros impostos em relação aos produtos de tabaco sujeitos ao imposto especial de consumo.

59. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em substância, sobre a conformidade com o artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva 2011/64 da regulamentação nacional em causa no processo principal que prevê que o montante do imposto especial devido sobre o tabaco aquecido é determinado com base no imposto especial de consumo aplicável ao tabaco para cachimbo e num outro imposto cujo montante é igual a 80 % do imposto especial de consumo aplicável aos cigarros, após dedução do montante do imposto especial de consumo sobre o tabaco para cachimbo. Segundo este órgão jurisdicional, trata-se de saber se esta regulamentação nacional cria uma distinção entre os produtos pertencentes ao mesmo grupo de tabacos manufaturados, a qual é proibida por este artigo 14.º, n.º 3.

60. O órgão jurisdicional de reenvio tem igualmente dúvidas quanto à compatibilidade com o artigo 14.º, n.º 1, primeiro parágrafo, alínea b), e n.º 2, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2011/64 de uma regulamentação nacional que prevê que o imposto sobre o tabaco aquecido é composto por dois montantes, um dos quais é determinado com base numa taxa *ad valorem* e o outro com base numa taxa específica, calculada a partir do peso e do número de rolos de tabaco aquecido. Salienta que estas disposições não preveem uma tal fórmula de tributação.

61. É forçoso constatar, antes de mais, que as modalidades de cálculo deste imposto, expresso em percentagem do montante do imposto especial de consumo aplicável aos cigarros, após dedução do montante do imposto especial de consumo aplicável aos outros tabacos de fumar, figuram entre as que estão previstas no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64.

62. Todavia, parece que o referido imposto é contrário aos princípios enunciados no artigo 14.º, n.ºs 2 e 3, da Diretiva 2011/64, uma vez que a base tributável do imposto adicional é, à semelhança dos cigarros, o número de unidades e não o peso, como acontece com os «[o]utros tabacos de fumar»³². Além disso, as modalidades de cálculo do outro imposto distinguem-se das do imposto especial de consumo aplicáveis aos outros produtos do grupo «outros tabacos de fumar» e, mais especificamente, em relação ao tabaco para cachimbo. Por conseguinte, não respeitam o artigo 14.º, n.º 3, desta diretiva, que prevê que as taxas ou montantes referidos nos n.ºs 1 e 2 deste artigo aplicam-se a todos os produtos pertencentes ao grupo de tabacos em causa, sem distinções dentro de cada grupo de tabacos manufaturados.

63. No entanto, considero que a diferença constatada entre, por um lado, o modo de cálculo previsto na Diretiva 2011/64 e, por outro, a legislação em causa no processo principal não é suscetível de implicar automaticamente a incompatibilidade do imposto controvertido com esta diretiva.

64. Resulta, em primeiro lugar, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não exige aos Estados-Membros o respeito de todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou ao IVA em matéria de determinação da base tributável, do

³² Com efeito, o imposto em causa no processo principal traduz-se na aplicação de diferentes métodos de determinação, nomeadamente da base tributável e do cálculo, em relação à carga fiscal global sobre o mesmo produto, constituída por uma combinação do imposto especial de consumo e de um outro imposto sobre os mesmos produtos. Mais precisamente, as modalidades de cálculo de um outro imposto afastam-se das relativas ao grupo «outros tabacos de fumar», uma vez que o montante global do outro imposto é fixado em percentagem do preço de venda ao público e por número de unidades, e não em percentagem do preço de venda ao público e/ou por quilo, como definido no artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2011/64 para os «[o]utros tabacos de fumar».

cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto. Basta que as imposições indiretas que têm em vista finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação³³.

65. Em segundo lugar, há que observar que, ao prever no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva 2011/64 que os tabacos manufaturados não podem ser tratados de forma diferente dentro do mesmo grupo, o legislador da União pretende, principalmente, assegurar a inexistência de tratamento fiscal discriminatório entre produtos cujas características essenciais e o modo de consumo são, se não idênticos, pelo menos comparáveis.

66. Ora, como foi estabelecido nos n.ºs 30 e 31 das presentes conclusões, a terceira categoria de tabacos identificada por esta diretiva, que é a dos «outros tabacos de fumar», deve ser interpretada amplamente como categoria residual que visa englobar diferentes tipos de tabacos que não pertencem às categorias específicas identificadas na referida diretiva. Por conseguinte, esta categoria inclui, por definição, produtos de tabaco heterogéneos cujas características de fabrico e o modo de consumo variam e são mais diversificados do que os produtos incluídos nas outras duas categorias em que os produtos são expressamente identificados, a saber, os «cigarros» e os «charutos e as cigarrilhas»³⁴. Exigir antecipadamente um tratamento fiscal idêntico para todos os produtos pertencentes a esta última categoria, independentemente das suas características e não obstante as eventuais diferenças que possam existir quanto ao seu modo de consumo, poderia criar uma discriminação entre esses produtos e falsear a concorrência entre produtos de tabaco pertencentes ao mesmo grupo, o que seria contrário aos objetivos da Diretiva 2011/64³⁵.

67. Importa recordar, em terceiro lugar, que a introdução do imposto controvertido pelo legislador alemão tinha por objetivo dissuadir os consumidores de passarem de uma categoria de tabacos, a saber, os cigarros, para outra, os produtos em causa no processo principal, que eram inicialmente menos tributados. Ora, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, parece que o único método possível para obter uma aproximação do montante global do imposto aplicável ao tabaco aquecido ao montante global do imposto especial de consumo sobre os cigarros é aquele pelo qual o Governo Alemão optou. Com efeito, tendo em conta as suas características e o seu modo de consumo, estes produtos parecem constituir substitutos de cigarros e, portanto, assemelham-se mais a estes últimos do que aos outros produtos do tabaco sujeitos ao imposto especial de consumo na qualidade de «outros tabacos de fumar», o que justifica que se adote como critério de tributação o número de unidades e não o peso³⁶.

68. Por conseguinte, considero que exigir a correspondência total entre as regulamentações nacionais e as disposições das diretivas relativas à estrutura e às taxas dos impostos especiais de consumo aplicáveis às diferentes subcategorias de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo poderia privar de efeito útil o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118³⁷.

³³ Acórdão de 9 de março de 2000, EKW e Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, n.º 47).

³⁴ V. artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64.

³⁵ V. considerandos 8 e 9 desta diretiva.

³⁶ Resulta da decisão de reenvio que o produto fabricado pela demandante é, na realidade, tabaco em unidades individuais cujo modo de consumo é semelhante ao dos cigarros. Esta conclusão é igualmente corroborada pela própria redação da legislação alemã que introduziu o imposto controvertido, a qual descreve, no § 1.º, n.º 2a, da TabStG, o tabaco aquecido como «um tabaco de fumar em porções individuais», precisando, por outro lado, no § 2.º, n.º 5, da TabStG, que «uma porção individual de tabaco de fumar equivale a um cigarro». Além disso, segundo as observações escritas do Governo Alemão, o objetivo e a duração do consumo do tabaco aquecido correspondem aos do consumo de cigarros, mais do que aos de produtos pertencentes a outras categorias de tabacos manufaturados, o que não foi, aliás, contestado pela demandante.

³⁷ V., igualmente, Conclusões da advogada-geral A. Saggio no processo Comissão/Finlândia (C-434/97, EU:C:1999:341, n.º 14).

69. Tendo em conta o que precede, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que as disposições conjugadas do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e do artigo 2.º, n.º 1, primeiro parágrafo, alínea c), ii), da Diretiva 2011/64 devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um imposto adicional, cobrado sobre o tabaco aquecido, que, para o cálculo do imposto, prevê que, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, seja cobrado um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros deduzido o imposto sobre o tabaco para cachimbo.

B. Quanto à segunda e terceira questões prejudiciais

70. A segunda e terceira questões prejudiciais do órgão jurisdicional de reenvio são submetidas para a hipótese de o imposto adicional em causa no processo principal não ser um outro imposto indireto cobrado para fins específicos sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Por conseguinte, estas questões só são pertinentes se o imposto adicional controvertido constituir um imposto especial de consumo.

71. Tendo em conta a análise precedente e a resposta proposta à primeira questão prejudicial, não é necessário responder à segunda e terceira questões prejudiciais.

V. Conclusão

72. À luz das considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão apresentada pelo Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Düsseldorf, Alemanha) da seguinte forma:

As disposições conjugadas do artigo 1.º, n.º 2, 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 artigo 2.º, n.º 1, primeiro parágrafo, alínea c), ii), da Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21 de junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufaturados

devem ser interpretadas no sentido de que:

não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê um imposto adicional, cobrado sobre o tabaco aquecido, que prevê, para o cálculo do imposto, que seja cobrado, além da aplicação de uma taxa sobre o tabaco para cachimbo, um imposto adicional que corresponde a 80 % do imposto aplicável aos cigarros deduzido o imposto sobre o tabaco para cachimbo.