



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de dezembro de 2023*

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de mercadorias — Artigo 34.º TFUE — Restrições quantitativas à importação — Medidas de efeito equivalente — Legislação nacional que limita a quantidade de cigarros que podem ser introduzidos no consumo ao longo de um determinado período a um limite máximo correspondente à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos 12 meses precedentes — Artigo 36.º TFUE — Justificação — Combate à evasão fiscal e às práticas abusivas — Proteção da saúde pública — Fiscalidade — Imposto especial de consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 7.º — Momento da exigibilidade do imposto especial de consumo — Introdução no consumo de produtos sujeitos a impostos especiais — Artigo 9.º — Condições de exigibilidade e taxa de imposto especial de consumo a aplicar — Excesso do limite quantitativo aplicável — Excedente — Aplicação da taxa do imposto especial de consumo em vigor à data da apresentação da declaração de apuramento»

No processo C-96/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 12 de janeiro de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de fevereiro de 2022, no processo

CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal, S. A.

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, Z. Csehi, M. Ilešič (relator), I. Jarukaitis e D. Gratsias, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: L. Carrasco Marco,

vistos os autos e após a audiência de 22 de março de 2023,

* Língua do processo: português.

vistas as observações apresentadas:

- em representação da CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal, S. A., por A. Moura Portugal e I. Teixeira, advogados,
- em representação do Governo Português, por P. Barros da Costa, A. Rodrigues e N. Vitorino, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Björkland, I. Melo Sampaio e F. Thiran, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de junho de 2023,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 34.º TFUE, bem como dos artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva n.º 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a CDIL — Companhia de Distribuição Integral Logística Portugal, S. A. (a seguir «CDIL»), à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal), a propósito de uma liquidação adicional relativa ao imposto especial de consumo devido pela CDIL referente à introdução no consumo de cigarros em Portugal.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/118

- 3 Os considerandos 2, 8, 9 e 31 da Diretiva 2008/118 enunciavam:
 - «(2) A fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno, importa manter harmonizadas as condições de exigibilidade dos impostos especiais de consumo no respeitante aos produtos abrangidos pela 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 impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1)], adiante designados por “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”.

[...]

- (8) Dado que, para o correto funcionamento do mercado interno, é necessário que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros, importa clarificar a nível comunitário em que momento os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo são introduzidos no consumo e bem assim quem é o devedor do imposto especial de consumo.
- (9) Dado que constitui um imposto sobre o consumo de determinados produtos, o imposto especial de consumo não deverá ser cobrado relativamente a produtos que, em determinadas circunstâncias, tenham sido inutilizados ou irremediavelmente perdidos.

[...]

- (31) 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 noutra 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.»

- 4 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118:

«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 pelas Diretivas 95/59/CE [do Conselho, de 27 de novembro de 1995, relativa aos impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com exceção dos impostos sobre o volume de negócios (JO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à aproximação dos impostos sobre os cigarros (JO 1992, L 316, p. 8)] e 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)].»

- 5 O artigo 2.º da Diretiva 2008/118 previa:

«Os produtos sujeitos a imposto especial de consumo são tributados desse imposto no momento:

- a) Da sua produção, incluindo, se aplicável, da sua extração no território da Comunidade [Europeia];
- b) Da sua importação no território da Comunidade.»

6 O artigo 7.º, n.ºs 1 a 3, desta diretiva dispunha:

«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;

3. O momento de introdução no consumo corresponde:

- a) Nas situações referidas no [n.º 1], alínea a), subalínea ii), do artigo 17.º, ao momento da receção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelo destinatário registado;
- b) Nas situações referidas no n.º 1, alínea a), subalínea iv), do artigo 17.º, ao momento da receção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo pelo destinatário;
- c) Nas situações referidas no n.º 2 do artigo 17.º, ao momento da receção dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo no local da entrega direta.»

7 Nos termos do artigo 9.º da referida 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.

A perceção, a cobrança, e, se adequado, o reembolso ou a dispensa de pagamento do imposto especial de consumo efetuam-se segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro. Os Estados-Membros aplicam as mesmas regras aos produtos nacionais e aos produtos provenientes de outros Estados-Membros.»

8 O artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 dispunha:

«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.»

- 9 O artigo 39.º, n.º 1 e n.º 3, primeiro parágrafo, desta diretiva enunciava:

«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.

[...]»

- 10 A Diretiva 2008/118 foi revogada, com efeitos a partir de 13 de fevereiro de 2023, pela Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2020, L 58, p. 4).
- 11 Nos termos do artigo 8.º desta diretiva, sob a epígrafe «Condições de exigibilidade e taxas do imposto especial de consumo a aplicar»:

«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.

A perceção, a cobrança, e, se adequado, o reembolso ou a dispensa de pagamento do imposto especial de consumo efetuam-se segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro. Os Estados-Membros aplicam as mesmas regras aos produtos nacionais e aos produtos provenientes de outros Estados-Membros.

Em derrogação do primeiro parágrafo, em caso de alteração das taxas do imposto especial de consumo, as existências de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo já introduzidos no consumo podem, se for caso disso, ser sujeitas a um aumento ou a uma redução do imposto especial de consumo.»

Direito Português

- 12 Nos termos do artigo 8.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (a seguir «CIEC»), sob a epígrafe «Exigibilidade»:

«1- O imposto é exigível em território nacional no momento da introdução no consumo dos produtos referidos no artigo 5.º ou da constatação de perdas que devam ser tributadas em conformidade com o presente Código.

2- A taxa de imposto a aplicar no território nacional é a que estiver em vigor na data da exigibilidade.»

13 O artigo 9.º do CIEC, sob a epígrafe «Introdução no consumo», dispõe:

«1- Para efeitos do presente Código considera-se introdução no consumo de produtos sujeitos a imposto:

- a) A saída, mesmo irregular, desses produtos do regime de suspensão do imposto;
- b) A detenção fora do regime de suspensão do imposto desses produtos sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- c) A produção desses produtos fora do regime de suspensão do imposto sem que tenha sido cobrado o imposto devido;
- d) A importação desses produtos, a menos que sejam submetidos, imediatamente após a importação, ao regime de suspensão do imposto;
- e) A entrada, mesmo irregular, desses produtos no território nacional fora do regime de suspensão do imposto;
- f) A cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal;

[...]

2- O momento de introdução no consumo corresponde:

- a) No caso de produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, de um entreposto fiscal com destino a um destinatário registado, ao momento da receção desses produtos pelo referido destinatário;
- b) No caso de produtos que circulem, em regime de suspensão do imposto, para um dos destinatários mencionados nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 6.º, ao momento da receção desses produtos pelos referidos destinatários;
- c) Na situação referida na alínea f) do número anterior, ao momento da cessação ou da violação dos pressupostos do benefício fiscal;
- d) Na situação referida no n.º 4 do artigo 35.º, ao momento da receção dos produtos no local de entrega direta;

[...]»

14 O artigo 106.º do CIEC, sob a epígrafe «Regras especiais de introdução no consumo», prevê:

«1- A introdução no consumo de cigarros 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 cigarros, efetuadas mensalmente, por cada operador económico, não podem exceder os limites quantitativos, decorrentes da aplicação de um fator de majoração de 10 % à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos [doze] 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 cigarros, não isentos, 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 conseqüente limite quantitativo que lhe é aplicável no período de condicionamento.

5- Em casos excepcionais, 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 cigarros efetivamente introduzidas no consumo durante o período de condicionamento.

7- As quantidades de cigarros 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 no presente artigo 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.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 15 A CDIL, sociedade de direito português, é uma empresa com atividade no comércio a retalho de produtos do tabaco que opera na Região Autónoma da Madeira como depositário autorizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira Portuguesa.
- 16 Em 15 de setembro de 2010, a CDIL, em conformidade com o artigo 106.º, n.º 4, do CIEC, apresentou junto da Alfândega do Funchal (Portugal) uma declaração inicial da quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos doze meses precedentes, ou seja, entre 1 de setembro de 2009 e 31 de agosto de 2010.

- 17 Em 22 de setembro de 2010, a Alfândega do Funchal informou a CDIL de que, com base nas informações fornecidas, lhe tinha sido fixado um limite quantitativo mensal de 1 644 005 cigarros para o período de condicionamento compreendido entre 1 de setembro de 2010 e 31 de dezembro de 2010, calculado em conformidade com o artigo 106.º, n.ºs 1 e 2, do CIEC.
- 18 Em 18 de novembro de 2010, a CDIL solicitou uma autorização, em aplicação do artigo 106.º, n.º 5, do CIEC, de inobservância daquele limite quantitativo.
- 19 Em 7 de janeiro de 2011, a Alfândega do Funchal indeferiu o pedido com o fundamento de que a inobservância do limite quantitativo em questão não era justificada por uma alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas, como exige esta norma. A CDIL apresentou recurso hierárquico dessa decisão, que foi, também, indeferido.
- 20 Em 18 de janeiro de 2011, a CDIL, em conformidade com o artigo 106.º, n.º 6, do CIEC, apresentou à Alfândega do Funchal (Portugal) uma declaração de apuramento que atestava, para o período de 1 de setembro a 31 de dezembro de 2010, a introdução no consumo de uma quantidade de cigarros mais de três vezes superior ao limite quantitativo fixado para o mesmo período.
- 21 Em aplicação do artigo 106.º, n.º 7, do CIEC, a CDIL foi objeto de uma liquidação adicional de imposto especial de consumo devido no montante de 4 607,69 euros, acrescido de 1,80 euros, referente ao número de cigarros que introduziu no consumo no período de 1 de setembro a 31 de dezembro de 2010 e que excedia o limite quantitativo previsto no artigo 106.º, n.º 2, do CIEC. Conforme determina o artigo 106.º, n.º 7, do CIEC, a Alfândega calculou o imposto especial de consumo devido mediante aplicação da taxa em vigor à data de apresentação da declaração de apuramento.
- 22 A CDIL impugnou esta liquidação adicional no Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal (Portugal), que julgou esta impugnação adicional improcedente por não provada por Sentença proferida a 24 de junho de 2016.
- 23 A CDIL interpôs no Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), que é o órgão jurisdicional de reenvio, recurso da Sentença.
- 24 Perante o Supremo Tribunal Administrativo, a CDIL, que não contesta ter excedido os limites quantitativos aplicáveis no período de condicionamento em apreço, põe em causa a conformidade do artigo 106.º do CIEC com o direito da União.
- 25 Com efeito, a CDIL entende, por um lado, que a imposição de um limite legal à quantidade de cigarros que podem ser introduzidos no consumo, na medida em que afeta sobretudo, na prática, os cigarros provenientes de outros Estados-Membros, constitui uma restrição quantitativa à importação proibida pelo artigo 34.º TFUE, que não pode ser justificada ao abrigo do artigo 36.º TFUE.
- 26 Por outro lado, a CDIL alega que a aplicação da taxa do imposto especial de consumo em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento contraria os artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118, dos quais resulta que as condições de exigibilidade e a taxa a aplicar são as vigentes na data em que o tabaco foi introduzido no consumo.

- 27 A Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) sustenta, por seu turno, que a legislação em causa no processo principal não impõe nenhuma restrição quantitativa nem medida de efeito equivalente que possa impedir a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, visto que se aplica indistintamente a todos os operadores económicos.
- 28 Além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira alega que esta legislação é conforme com a Diretiva 2008/118 visto que, ao abrigo da referida legislação, o imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo, como exigido pelos artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118.
- 29 Foi nestas condições que o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Os limites quantitativos à introdução no consumo impostos pelo artigo 106.º do CIEC, na medida em que tenham por efeito condicionar os operadores, no último quadrimestre de cada ano, a introduzir no mercado as quantidades que não excedam as equivalentes à quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo ao longo dos 12 meses imediatamente anteriores, podem constituir restrições quantitativas à importação ou medidas de efeito equivalente, para os efeitos do disposto no artigo 34.º do TFUE?
- 2) A sujeição das quantidades de cigarros que excedam o limite quantitativo de introdução no consumo a que alude o n.º 2 do artigo 106.º do CIEC à taxa em vigor na data da apresentação da declaração de apuramento, nos termos do n.º 7 do mesmo dispositivo legal, contraria as regras relativas à exigibilidade dos impostos especiais sobre o consumo, introduzidas pelos artigos 7.º e 9.º da [Diretiva 2008/118]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 30 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 34.º e 36.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que prevê que a quantidade de cigarros introduzidos mensalmente no consumo por um operador económico no período que medeia entre 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil não pode exceder a quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo por esse operador ao longo dos doze meses precedentes, acrescida de 10 %.
- 31 A título preliminar, há que recordar que a livre circulação de mercadorias entre Estados-Membros é um princípio fundamental do Tratado FUE que tem a sua expressão na proibição, enunciada no artigo 34.º TFUE, das restrições quantitativas à importação entre os Estados-Membros, bem como de quaisquer medidas de efeito equivalente (Acórdão de 23 de março de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 32 Ora, por um lado, uma medida como a que está em causa no processo principal, que consiste em impor limites quantitativos à introdução no consumo de cigarros no território de um Estado-Membro, não constitui uma «restrição quantitativa à importação», na aceção do artigo 34.º TFUE, porquanto não restringe as quantidades de cigarros que podem ser importadas nesse Estado-Membro.

- 33 Por outro lado, segundo jurisprudência constante, a proibição de medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas à importação, estabelecida no artigo 34.º TFUE, visa qualquer medida dos Estados-Membros suscetível de entravar direta ou indiretamente efetiva ou potencialmente, o acesso ao mercado de um Estado-Membro de produtos provenientes de outros Estados-Membros, mesmo quando uma tal medida não tenha por objeto nem por efeito tratar menos favoravelmente os produtos provenientes de outros Estados-Membros (v., neste sentido, Acórdão de 23 de março de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, n.ºs 33 e 34 e jurisprudência referida).
- 34 No presente caso, há que referir que uma medida como a que está em causa no processo principal, que consiste em impor aos operadores em causa limites à quantidade de cigarros que estes podem introduzir no consumo, é suscetível de dissuadir, ou de tornar menos atrativa para estes, a importação, no Estado-Membro que instituiu essa medida, de cigarros em quantidades superiores aos limites estabelecidos.
- 35 Por conseguinte, tal medida é, potencialmente, suscetível de entravar o acesso, ao mercado do Estado-Membro em causa, de cigarros suscetíveis de serem importados de outros Estados-Membros e constitui, portanto, uma medida de efeito equivalente a restrições quantitativas na aceção do artigo 34.º TFUE, em princípio incompatível com as obrigações resultantes deste artigo.
- 36 De acordo com jurisprudência constante, uma legislação nacional que constitua uma medida de efeito equivalente a restrições quantitativas pode no entanto ser justificada por uma das razões de interesse geral enumeradas no artigo 36.º TFUE ou por exigências imperativas de interesse geral. Tanto num caso como no outro, a medida nacional tem que ser adequada para garantir a realização do objetivo prosseguido e não ultrapassar o necessário para que este seja alcançado (v., neste sentido, Acórdão de 23 de março de 2023, *Booky.fi*, C-662/21, EU:C:2023:239, n.º 37 e jurisprudência referida).
- 37 No caso, resulta da decisão de reenvio que a medida em causa no processo principal pretende evitar que, num momento em que já seja conhecida a taxa do imposto especial de consumo aplicável aos cigarros do ano seguinte, os operadores procedam à sua introdução no consumo, na aceção da legislação nacional em causa no processo principal, com o intuito de constituírem *stocks* significativos de cigarros sujeitos a uma taxa de imposto especial de consumo inferior à que será aplicável a esse ano, no decurso do qual serão efetivamente comercializados. Assim sendo, e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, verifica-se que esta medida se destina a combater a evasão fiscal e a salvaguardar as receitas fiscais do Estado português. Segundo o Governo deste Estado-Membro, esta medida prossegue também fins de saúde pública, ao garantir a efetividade do aumento da taxa de imposto sobre os produtos de tabaco.
- 38 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o objetivo de combate à evasão e à fraude fiscais constitui uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar a instituição de uma restrição às liberdades de circulação [Acórdão de 27 de janeiro de 2022, *Comissão/Espanha (Obrigação de informação em matéria fiscal)*, C-788/19, EU:C:2022:55, n.º 22 e jurisprudência referida].
- 39 Tal como resulta do artigo 11.º, primeiro parágrafo, e do artigo 39.º, n.º 3, primeiro parágrafo, bem como do considerando 31 da Diretiva 2008/118, este objetivo, juntamente com o de combater eventuais abusos, figura aliás entre os objetivos prosseguidos por esta diretiva. Ora, o Tribunal de Justiça declarou que a introdução no consumo de quantidades excessivas de maços de cigarros no

final do ano, face a previsões de um aumento do imposto especial de consumo, é suscetível de constituir uma forma de abuso que os Estados-Membros têm o direito de prevenir através de medidas adequadas (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.ºs 59 e 60).

- 40 Além disso, segundo jurisprudência também constante, a proteção da saúde das pessoas figura entre as razões de interesse geral enumeradas no artigo 36.º TFUE, tendo o Tribunal de Justiça já declarado diversas vezes que a saúde e a vida das pessoas ocupam o primeiro lugar entre os bens e interesses protegidos pelo Tratado (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, n.º 30).
- 41 Sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, resulta assim dos elementos trazidos ao conhecimento do Tribunal de Justiça que a legislação em causa no processo principal é suscetível de responder a razões imperiosas de interesse geral que justifiquem, em princípio, uma restrição à livre circulação de mercadorias.
- 42 Conforme resulta do n.º 36 do presente acórdão, há ainda que verificar se uma medida como a que está em causa no processo principal é adequada para garantir a realização desses objetivos legítimos e se não vai além do necessário para os alcançar.
- 43 A este respeito, é em última instância ao órgão jurisdicional de reenvio, o único que é competente para conhecer dos factos do processo principal e para interpretar a legislação nacional, que cabe determinar se e em que medida essa legislação respeita aqueles requisitos. Para este efeito, esse tribunal tem que examinar objetivamente, com o auxílio de dados estatísticos, pontuais ou outros meios, se os elementos de prova apresentados pelo Estado-Membro em causa permitem razoavelmente considerar que os meios escolhidos são aptos para realizar os objetivos prosseguidos e se é possível alcançar estes objetivos através de medidas menos restritivas da livre circulação de mercadorias (Acórdão de 23 de março de 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, n.º 43 e jurisprudência referida).
- 44 No entanto, o Tribunal de Justiça, chamado a dar uma resposta útil a este órgão jurisdicional, é competente para fornecer a este último indicações que resultam dos autos do processo principal e das observações escritas que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir que o referido órgão jurisdicional se pronuncie (Acórdão de 23 de março de 2023, Booky.fi, C-662/21, EU:C:2023:239, n.º 44 e jurisprudência referida).
- 45 Em primeiro lugar, no que respeita à aptidão da legislação nacional em causa no processo principal para alcançar os objetivos invocados, refira-se que esta é suscetível de dissuadir os operadores económicos de, com o intuito de neutralizar os efeitos de um futuro aumento da taxa do imposto especial de consumo, acumularem no final do ano cigarros que na realidade se destinam a serem comercializados no ano seguinte. Inversamente, a inexistência de limites quantitativos aplicáveis aos cigarros introduzidos no mercado ao longo do período de condicionamento tornaria ineficaz a produção de efeitos do futuro aumento da taxa de imposto especial de consumo, a qual se traduz, geralmente, num aumento do preço da venda ao público dos maços de cigarros (v., neste sentido, Acórdão de 4 de Março de 2010, Comissão/Irlanda, C-221/08, EU:C:2010:113, n.º 54 e jurisprudência referida), e neutralizaria, deste modo, pelo menos em certa medida, o efeito potencialmente dissuasor desse aumento para os consumidores. Por conseguinte, há que observar que essa legislação se afigura apropriada para alcançar os objetivos de proteção da saúde pública e de combate à evasão fiscal ou às práticas abusivas.

- 46 Em segundo lugar, relativamente à apreciação da necessidade de uma medida como a que está em causa no processo principal, importa sublinhar que a saúde pública, conforme recordado no n.º 40 do presente acórdão, ocupa o primeiro lugar entre os bens e interesses protegidos pelo Tratado FUE e que cabe aos Estados-Membros decidir a que nível pretendem assegurar esta proteção e o modo como esse nível deve ser alcançado, pelo que dispõem, a este respeito, de uma margem de apreciação (v., neste sentido, Acórdão de 1 de março de 2018, CMVRO, C-297/16, EU:C:2018:141, n.º 64 e jurisprudência referida).
- 47 Além disso, há que referir que a violação causada à livre circulação de cigarros por uma medida como a que está em causa no processo principal não parece ir além do que é necessário para que os objetivos prosseguidos por esta medida sejam alcançados.
- 48 A este respeito, refira-se, por um lado, que o limite quantitativo imposto a cada operador económico pela legislação nacional em causa no processo principal é determinado em função da quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo por este último nos doze meses precedentes, acrescida de 10 %, e que esta legislação não reveste natureza absoluta uma vez que prevê a possibilidade, à luz do artigo 106.º, n.º 5, do CIEC, de derrogar esse limite quantitativo, em caso de alteração brusca e limitada no tempo do volume de vendas.
- 49 Por outro lado, embora seja certo que a referida legislação prevê, no artigo 106.º, n.º 7, do CIEC, a possibilidade de instaurar um processo por infração contra o operador económico por este ter ultrapassado o limite quantitativo que lhe foi fixado, esta possibilidade não afeta, por si só, o carácter proporcional dessa legislação, desde que as sanções suscetíveis de ser aplicadas na sequência desse processo sejam elas próprias proporcionais.
- 50 Esta conclusão não é posta em causa pela circunstância, invocada pela recorrente no processo principal, de a legislação em causa no processo principal dispor, por outro lado, que os maços de cigarros, uma vez introduzidos no mercado, já não podem ser comercializados nem vendidos além do terceiro mês do ano seguinte àquele em que foram introduzidos no consumo. Com efeito, tal proibição reforça, pelo contrário, a eficácia e a coerência dessa legislação, incentivando os operadores económicos a não introduzirem no consumo, ao longo de um determinado ano civil, quantidades excessivas de cigarros por anteciparem um aumento do imposto especial de consumo durante o ano civil seguinte (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.ºs 66, 72, 78 e 79).
- 51 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à primeira questão prejudicial que os artigos 34.º e 36.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, para combater a evasão fiscal e as práticas abusivas e para proteger a saúde pública, prevê que a quantidade de cigarros introduzidos mensalmente no consumo por um operador económico no período que medeia entre 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil não pode exceder a quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo por esse operador ao longo dos doze meses precedentes, acrescida de 10 %.

Quanto à segunda questão

- 52 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional por força da qual a quantidade de cigarros que exceda o limite quantitativo de introdução no consumo previsto nessa legislação fica sujeita à taxa do imposto especial de consumo que esteja em vigor numa data posterior à da sua introdução no consumo.

- 53 A título preliminar, importa recordar que, de acordo com o seu artigo 1.º, n.º 1, a Diretiva 2008/118 visa estabelecer o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, entre os quais figura o tabaco manufacturado para, nomeadamente, como resulta do considerando 8 desta diretiva, assegurar que o conceito e as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo sejam uniformes em todos os Estados-Membros (Acórdão de 9 de junho de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, n.º 38 e jurisprudência referida) e, desta forma, garantir o regular funcionamento do mercado interno por via da livre circulação dos produtos em causa na União Europeia (v., neste sentido, Acórdão de 13 de janeiro de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, n.º 28).
- 54 Em especial, o artigo 2.º da Diretiva 2008/118 dispõe que o facto gerador, na aceção desta diretiva, é constituído pela produção, no território da União, dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo ou pela sua importação nesse território (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, n.º 39 e jurisprudência referida).
- 55 Todavia, por força do artigo 7.º, n.º 1, da referida diretiva, a exigibilidade do imposto especial de consumo ocorre no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo.
- 56 Em conformidade com o objetivo, enunciado no considerando 8 da Diretiva 2008/118, de harmonizar o momento de exigibilidade do imposto especial de consumo e, desta forma, garantir o regular funcionamento do mercado interno, o artigo 7.º, n.º 2, desta diretiva enumera as situações que dão lugar à «introdução no consumo», na aceção da referida diretiva.
- 57 Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da mesma diretiva, este conceito de «introdução no consumo» engloba, nomeadamente, qualquer saída, mesmo irregular, de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, de um regime de suspensão do imposto, definido no seu artigo 4.º, ponto 7 (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, n.º 40 e jurisprudência referida).
- 58 Tal regime caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos por ele abrangidos ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto. Consequentemente, no que se refere aos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, esse regime adia a sua exigibilidade até estar preenchida uma condição de exigibilidade (Acórdão de 9 de junho de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, n.º 42 e jurisprudência referida).
- 59 Com efeito, como recordado no considerando 9 da Diretiva 2008/118, dado que o imposto especial de consumo é um imposto sobre o consumo, o momento da exigibilidade tem, em princípio, de se situar o mais próximo possível da data de consumo do produto sujeito a esse imposto (v., neste sentido, Acórdão de 9 de junho de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, n.º 57 e jurisprudência referida).
- 60 Neste contexto, há que salientar que, nos termos do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118, 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. O artigo 9.º, segundo parágrafo, desta diretiva dispõe que,

por outro lado, a perceção, a cobrança, e, se adequado, o reembolso ou a dispensa de pagamento do imposto especial de consumo se efetuam segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro.

- 61 Assim, uma vez que o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva remete para o direito nacional vigente à data da exigibilidade do imposto especial de consumo no que respeita, designadamente, à determinação das condições de exigibilidade, isso implica necessariamente que os Estados-Membros disponham de um certo poder regulamentar nesse âmbito (v., neste sentido, Acórdão de 29 de junho de 2017, Comissão/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, n.º 61).
- 62 Não obstante, em conformidade com o objetivo, prosseguido pela Diretiva 2008/118, de harmonizar o momento em que o imposto especial de consumo se torna exigível para garantir o regular funcionamento do mercado interno, como recordado nos n.ºs 53, 55 e 56 do presente acórdão, há necessariamente que distinguir as «condições de exigibilidade» mencionadas no artigo 9.º, primeiro parágrafo, desta diretiva das condições relativas ao próprio conceito de exigibilidade, as quais, como indicado no considerando 8 da referida diretiva, devem permanecer idênticas em todos os Estados-Membros.
- 63 Como resulta da própria redação do artigo 7.º, n.º 1, e do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da mesma diretiva, estas últimas condições dizem respeito ao momento em que o imposto especial de consumo se torna exigível, no Estado-Membro em que deve ser cobrado, bem como à data relevante para a determinação da taxa de consumo aplicável.
- 64 Daqui resulta que o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118 não pode ser interpretado no sentido de que permitiria aos Estados-Membros derogarem as referidas condições, em especial a condição respeitante à data relevante para a determinação da taxa de consumo aplicável.
- 65 Portanto, uma vez que esta disposição prevê que essa data deve corresponder àquela em que o imposto especial de consumo se torna exigível e que, como se verificou no n.º 55 do presente acórdão, o artigo 7.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 impõe de forma clara e incondicional que essa exigibilidade esteja associada ao momento da introdução no consumo do produto sujeito a esse imposto, a taxa do imposto especial de consumo aplicável deve necessariamente ser a vigente no momento dessa introdução no consumo.
- 66 Tal como o advogado-geral salientou nos n.ºs 52 e 53 das suas conclusões, esta interpretação é corroborada pelas disposições do capítulo V da Diretiva 2008/118, sob a epígrafe «Circulação e tributação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo após a introdução no consumo», as quais preveem expressamente os casos nos quais o imposto especial de consumo relativo a um produto já introduzido no consumo se torna exigível num momento posterior ao da introdução no consumo. Estas disposições regulam as situações nas quais um produto sujeito ao imposto especial de consumo que foi introduzido no consumo num Estado-Membro é posteriormente transportado para outro Estado-Membro. Ora, como o advogado-geral salientou no n.º 53 das suas conclusões, é facto assente que a medida em causa no processo principal não está abrangida por nenhuma destas situações.
- 67 Por conseguinte, os Estados-Membros não podem, no âmbito do regime decorrente do artigo 7.º, n.º 1, e do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118, conforme estava em vigor antes de ser revogada e substituída pela Diretiva 2020/262, cujo artigo 8.º, terceiro parágrafo, altera, nesta

parte, o artigo 9.º da Diretiva 2008/118, prever que a taxa do imposto especial de consumo aplicável aos cigarros introduzidos no consumo em violação do limite quantitativo fixado pela legislação nacional seja a vigente em data posterior à da sua introdução no consumo.

- 68 Embora, como salientado nos n.ºs 38 e 39 do presente acórdão, seja certo que a Diretiva 2008/118 não impede os Estados-Membros de adotarem medidas destinadas a combater eventuais fraudes, evasões e abusos fiscais, não é menos certo que o seu poder regulamentar para adotar tais medidas não pode ser exercido em violação das disposições desta diretiva e, em especial, do seu artigo 7.º, n.º 1, e do seu artigo 9.º, primeiro parágrafo, sob pena de se prejudicar o objetivo de harmonização prosseguido pelo legislador da União e exposto, nomeadamente, no considerando 8 da referida diretiva.
- 69 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à segunda questão prejudicial que os artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional por força da qual a quantidade de cigarros que exceda o limite quantitativo de introdução no consumo previsto nessa legislação fica sujeita à taxa do imposto especial de consumo em vigor em data posterior à da sua introdução no consumo.

Quanto às despesas

- 70 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

- 1) Os artigos 34.º e 36.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação de um Estado-Membro que, para combater a evasão fiscal e as práticas abusivas e para proteger a saúde pública, prevê que a quantidade de cigarros introduzidos mensalmente no consumo por um operador económico no período que medeia entre 1 de setembro e 31 de dezembro de cada ano civil não pode exceder a quantidade média mensal de cigarros introduzidos no consumo por esse operador ao longo dos doze meses precedentes, acrescida de 10 %.
- 2) Os artigos 7.º e 9.º da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE,

devem ser interpretados no sentido de que:

se opõem a uma legislação nacional por força da qual a quantidade de cigarros que exceda o limite quantitativo de introdução no consumo previsto nessa legislação fica sujeita à taxa do imposto especial de consumo em vigor em data posterior à da sua introdução no consumo.

Regan

Csehi

Ilešič

Jarukaitis

Gratsias

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de dezembro de 2023.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente de Secção
E. Regan