



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

6 de abril de 2017*

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2011/64/UE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Artigo 5.º, n.º 1, alínea a) — Conceitos de ‘tabaco de fumar’, de ‘tabaco cortado ou fracionado de outra forma’ e de ‘transformação industrial’»

No processo C-638/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa), por decisão de 29 de outubro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de novembro de 2015, no processo

Eko-Tabak s. r. o.

contra

Generální ředitelství cel,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 26 de outubro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo checo, por T. Müller, M. Smolek e J. Vlácil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por V. Ester Casas, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat e Z. Malůšková, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de dezembro de 2016,

profere o presente

* Língua do processo: checo.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º e 5.º 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 (JO 2011, L 176, p. 24).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Eko-Tabak s. r. o. e a Generální ředitelství cel (Direção-Geral dos direitos aduaneiros, República Checa), a respeito da apreensão e perda de produtos considerados tabacos manufaturados sujeitos a imposto especial sobre o consumo.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Os considerandos 2, 3, 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, tal como previsto no artigo 168.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, tendo em mente que os produtos do tabaco podem causar graves prejuízos para a saúde e que a União é Parte na Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco. Deverá ter-se em conta a situação existente relativamente a cada um dos diversos tipos de tabaco manufaturado.
 - (3) Um dos objetivos do Tratado da União Europeia é manter uma união económica que apresente características análogas às de um mercado interno no interior do qual exista uma concorrência sã. No que se refere ao setor dos tabacos manufaturados, a realização deste objetivo pressupõe que a aplicação, nos Estados-Membros, dos impostos que incidem sobre o consumo dos produtos deste setor não falseie as condições de concorrência e não crie obstáculos à livre circulação na União.
 - [...]
 - (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 e que, concomitantemente, se concretize a abertura dos mercados nacionais dos Estados-Membros.»
- 4 O artigo 1.º dessa diretiva dispõe:

«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.»

5 O artigo 2.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:

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

- 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.»

6 O artigo 5.º dessa mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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. Para efeitos do presente artigo, consideram-se resíduos de tabaco os restos das folhas de tabaco e os subprodutos provenientes da transformação do tabaco ou do fabrico de produtos do tabaco.

2. É considerado tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar o tabaco de fumar relativamente ao qual mais de 25%, em peso, das partículas tenham uma largura de corte inferior a 1,5 milímetros.

[...]»

Direito checo

7 O artigo 101.º da zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Lei n.º 353/2003, do imposto especial sobre o consumo), na versão aplicável aos factos da lide principal (a seguir «lei do imposto especial sobre o consumo»), com a epígrafe «Tabacos manufacturados sujeitos ao imposto», dispõe:

«1) Os tabacos manufacturados estão sujeitos ao imposto.

2) Para efeitos da presente lei, por tabacos manufacturados entende-se os cigarros, charutos, cigarrilhas e o tabaco para fumar.

3) Para efeitos da presente parte entende-se por:

[...]

c) tabaco para fumar

- 1. O tabaco cortado ou fracionado de outra forma, em fio ou comprimento em placas, que seja suscetível de ser fumado sem posterior transformação industrial;
- 2. os desperdícios de tabaco, preparados para venda ao consumidor final, não abrangidos pelas alíneas a) ou b) e que possam ser fumados; ou
- 3. o tabaco de fumar de cujo peso mais de 25%, das partículas tenham uma largura de corte inferior a 1,5 milímetros; trata-se de tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar.

[...]

6) Para efeitos da presente lei, por tabaco de fumar entende-se ainda um produto que contenha também parcial ou totalmente substâncias diferentes do tabaco e que preencha as restantes condições previstas no n.º 3, alínea c), com exceção dos produtos referidos no n.º 8, ou um produto não referido no n.º 3, alínea c), destinado a um fim diferente de fumar mas que possa ser fumado e tenha sido preparado para venda ao consumidor final.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 8 Por decisão de 14 de novembro de 2013, alterada em 29 de maio de 2014, o Celní úřad pro Jihočeský kraj (Posto aduaneiro da Região da Boémia Meridional, República Checa) ordenou a apreensão e perda de uma certa quantidade de produtos na posse da Eko-Tabak por constituírem tabacos para fumar na aceção do artigo 101.º, n.º 6, da lei do imposto especial sobre o consumo e, conseqüentemente, estarem sujeitos a imposto especial sobre o consumo. Resulta das informações fornecidas pelo tribunal de reenvio que esses produtos são folhas de tabaco secas, planas, de limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a humidificação controlada, com glicerina que permite manter a humidade e a elasticidade das folhas para evitar que quebrem durante a manipulação e que, não se destinando a ser fumadas, podem sê-lo na sequência de uma transformação elementar que consiste, por exemplo, em triturá-las ou em cortá-las manualmente. Todos esses produtos se destinavam a venda ao consumidor final.
- 9 A Eko-Tabak recorreu dessa decisão para o Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), alegando que a definição dos produtos abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 101.º, n.º 6, última parte do período, da lei do imposto especial sobre o consumo alargava de forma inadmissível a lista dos tabacos manufaturados aprovada pela Diretiva 2011/64.
- 10 Por decisão de 30 de janeiro de 2015, esse tribunal negou provimento ao recurso da Eko-Tabak, considerando que a definição prevista no artigo 101.º, n.º 6, última parte do período, da lei do imposto especial sobre o consumo não excede os limites da Diretiva 2011/64, na medida em que o espírito e a finalidade dessa diretiva são sujeitar a imposto especial sobre o consumo os produtos que, apesar de não se destinarem a ser fumados, podem sê-lo, e ainda evitar que a lei fiscal ou o direito da União sejam contornados.
- 11 A Eko-Tabak recorreu dessa decisão para o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa). Essa sociedade alega nomeadamente que a Diretiva 2011/64 não inclui nenhuma categoria de tabacos manufaturados que corresponda à prevista no artigo 101.º, n.º 6, última parte do período, da lei do imposto especial sobre o consumo e que o pressuposto de o produto em causa poder ser fumado tem de estar preenchido logo no momento em que esse produto seja armazenado na loja para venda. Por outro lado, não basta que um produto do tabaco possa ser fumado para poder ser considerado tabaco manufaturado, na aceção dessa diretiva. Com efeito, o pressuposto de o produto poder ser fumado é apenas um dos pressupostos que devem estar preenchidos por um produto do tabaco para poder ser qualificado de «tabaco de fumar», na aceção dessa diretiva.
- 12 Embora resulte da decisão de reenvio que o artigo 101.º da lei do imposto especial sobre o consumo tem o objetivo de transpor para o ordenamento jurídico checo os artigos 2.º e 5.º da Diretiva 2011/64, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) tem dúvidas quanto à questão de saber se os produtos como os que estão em causa no processo principal constituem tabacos manufaturados aos quais se aplica essa diretiva. No caso de resposta negativa a essa questão, pretende saber se os artigos 2.º e 5.º dessa diretiva se opõem a que um Estado-Membro sujeite esses produtos a imposto especial sobre o consumo.

- 13 A esse respeito, o tribunal de reenvio refere que o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ii), ou do artigo 5.º da Diretiva 2011/64, a respeito do conceito de «tabacos para fumar».
- 14 O tribunal de reenvio considera ainda que os tabacos manufaturados, na aceção da Diretiva 2011/64, se caracterizam principalmente pelo facto de poderem ser fumados. Essa característica permitiria igualmente definir os diversos grupos ou tipos de tabacos manufaturados.
- 15 Nestas condições, o Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Podem as folhas de tabaco secas, planas, [com limbo irregular], parcialmente destaladas e/ou parte das mesmas, que foram submetidas a secagem primária e a humificação controlada[, com] glicerina, quando suscetíveis de ser fumadas após uma preparação simples (por meio de esmagamento ou corte à mão), ser consideradas tabacos manufaturados na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), [ii),] ou, sendo caso disso, do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da [Diretiva 2011/64]?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o artigo 5.º, em conjugação com o artigo 2.º, da [Diretiva 2011/64] opõe-se à legislação nacional de um Estado-Membro que alarga o imposto especial sobre o consumo de tabacos manufaturados a tabaco não referido nos artigos 2.º e 5.º [dessa diretiva] e que, embora não se destine a ser fumado, possa ser fumado (seja suscetível de ser fumado ou apropriado para esse fim) e tenha sido preparado para venda ao consumidor final?»

Quanto às questões prejudiciais

- 16 Com a primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que as folhas de tabaco secas, planas, com limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a humificação controlada, com glicerina e que possam ser fumadas na sequência de uma transformação elementar que consiste, por exemplo, em triturá-las ou em cortá-las manualmente, se integram no conceito de «tabaco de fumar», na aceção dessas disposições.
- 17 A esse respeito, refira-se que, como resulta do seu artigo 1.º, a Diretiva 2011/64 tem o objetivo de fixar os princípios gerais da harmonização das estruturas e das taxas de imposto especial sobre o consumo a que os Estados-Membros sujeitam os tabacos manufaturados. Essa diretiva integra-se, portanto, na legislação fiscal da União aplicável aos produtos do tabaco, legislação que, nos termos do considerando 2 dessa diretiva, tem por objetivo assegurar o bom funcionamento do mercado interno e, simultaneamente, um elevado nível de proteção da saúde.
- 18 Resulta ainda do seu considerando 3 que a Diretiva 2011/64 visa, assim, garantir que, nos Estados-Membros, a aplicação dos impostos sobre o consumo dos produtos do setor dos tabacos manufaturados não falseie as condições de concorrência nem crie obstáculos à livre circulação desses produtos na União. Em particular, no considerando 8 dessa diretiva indica-se, em substância, que os produtos semelhantes em vários aspetos aos produtos abrangidos por essa diretiva devem ter o mesmo tratamento, enquanto o considerando 9 dessa mesma diretiva refere que a harmonização das estruturas dos impostos especiais sobre o consumo deve ter como efeito que a concorrência das diversas categorias de tabacos manufaturados pertencentes ao mesmo grupo não seja falseada em consequência da tributação e que, concomitantemente, se concretize a abertura dos mercados nacionais dos Estados-Membros.
- 19 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 classifica em três categorias os tabacos manufaturados objeto da harmonização prevista nessa diretiva, sendo a primeira relativa aos cigarros, a segunda aos charutos e cigarrilhas e a terceira ao tabaco de fumar.

- 20 Mais em particular, no que respeita ao tabaco de fumar, resulta da redação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), i) e ii), dessa diretiva que essa categoria se subdivide em duas subcategorias, intituladas, respetivamente, «tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar» e «os restantes tabacos de fumar».
- 21 Por seu turno, o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2011/64 define os conceitos, respetivamente, de «tabacos de fumar» e de «tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar». Assim, o primeiro desses conceitos engloba tanto o tabaco «em fio ou comprimento em placas, que seja suscetível de ser fumado sem posterior transformação industrial», como os «desperdícios de tabaco, preparados para venda ao consumidor final, não abrangidos [pela definição de cigarros ou de charutos ou cigarrilhas] e que possam ser fumados».
- 22 No caso, não é impugnado o facto de os produtos do tabaco em causa no processo principal não se integrarem no conceito de «tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), i), e do artigo 5.º, n.º 2, da Diretiva 2011/64, nem no conceito de «desperdícios de tabaco», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea b), dessa diretiva.
- 23 Assim, para determinar se esses produtos se integram na subcategoria «os restantes tabacos de fumar», prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ii), da Diretiva 2011/64, há que analisar se constituem «tabacos de fumar», à luz da definição dada no artigo 5.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva.
- 24 Tendo em conta os objetivos dessa diretiva lembrados nos n.ºs 17 e 18 do presente acórdão, o conceito de «tabaco de fumar» não pode ser sujeito a interpretação restritiva.
- 25 Resulta da redação do seu artigo 5.º, n.º 1, alínea a), que essa mesma diretiva exige o preenchimento de dois pressupostos 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 possa ser fumado sem posterior transformação industrial.
- 26 Quanto ao primeiro pressuposto, não resulta da decisão de reenvio que o tabaco em causa no processo principal fosse em fio ou comprimento em placas.
- 27 Deve-se, portanto, apurar se pode ser considerado cortado ou fracionado de outra forma, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64.
- 28 A esse respeito, na falta de definição dos termos «cortado» e «fracionado» nessa diretiva e para determinar o seu alcance, há que tomar como referência o seu sentido geral e habitualmente aceite (v., neste sentido, acórdão de 16 de julho de 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, n.º 46 e jurisprudência aí referida). Ora, esses termos, cujo sentido habitual é particularmente amplo, designam, nomeadamente, quanto ao primeiro, o resultado da operação de retirar uma parte ou um pedaço de algo com um instrumento cortante e, quanto ao segundo, o resultado da operação de desmembrar ou dividir algo.
- 29 Consequentemente, na medida em que os produtos em causa no processo principal consistem, segundo as informações dadas pelo tribunal de reenvio, em folhas de tabaco parcialmente destaladas, esses produtos devem ser considerados tabaco cortado ou fracionado de outra forma, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64.
- 30 Quanto ao conceito de «transformação industrial», empregue nesse artigo 5.º, n.º 1, alínea a), esse conceito visa geralmente a transformação, habitualmente em grande escala, segundo um processo estandardizado, de matérias-primas em bens materiais.

- 31 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, em substância, que não constituem «transformações industriais» as manipulações simples destinadas a converter um produto do tabaco não acabado em produto suscetível de ser fumado, tais como a de simplesmente inserir um rolo de tabaco num tubo para cigarros (v., por analogia, acórdãos de 24 de setembro de 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, n.ºs 18 e 20, e de 10 de novembro de 2005, Comissão/Alemanha, C-197/04, EU:C:2005:672, n.ºs 31 e 32).
- 32 Nestas condições, há que considerar suscetível de ser fumado sem posterior «transformação industrial», na aceção do artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64, o tabaco manufaturado pronto ou facilmente preparado, por meios não industriais, para ser fumado.
- 33 No caso, conforme resulta da decisão de reenvio, os produtos em causa no processo principal foram sujeitos a um processo de secagem primária e de posterior humidificação controlada, contêm glicerina e são suscetíveis de ser fumados na sequência de uma transformação elementar que consiste, por exemplo, em triturá-los ou em cortá-los manualmente. Sem prejuízo de verificação pelo tribunal de reenvio, parece, assim, que esses produtos preenchem igualmente a segunda condição prevista no n.º 25 do presente acórdão e, portanto, se integram no conceito de «tabaco de fumar», conforme definido no artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2011/64.
- 34 Nestas condições, visto não constituírem tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), i), dessa diretiva, esses produtos devem então ser considerados integrados no conceito de «os restantes tabacos de fumar», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), ii), dessa diretiva.
- 35 Em face destas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 5.º, n.º 1, da Diretiva 2011/64 devem ser interpretados no sentido de que as folhas de tabaco secas, planas, com limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a posterior humidificação controlada, que contenham glicerina e possam ser fumadas na sequência de uma transformação elementar que consista em triturá-las ou em cortá-las manualmente, integram-se no conceito de «tabaco de fumar», na aceção dessas disposições.
- 36 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda questão.

Quanto às despesas

- 37 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e o artigo 5.º, n.º 1, 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 interpretados no sentido de que as folhas de tabaco secas, planas, com limbo irregular, parcialmente destaladas, que foram submetidas a secagem primária e a posterior humidificação controlada, que contenham glicerina e possam ser fumadas na sequência de uma transformação elementar que consista em triturá-las ou em cortá-las manualmente, integram-se no conceito de «tabaco de fumar», na aceção dessas disposições.

Assinaturas