Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 27 de outubro de 2016[1]

Processo C-126/15

Comissão Europeia
contra

República Portuguesa

«Incumprimento de Estado — Legislação fiscal — Impostos especiais de consumo sobre o tabaco manufaturado — Diretiva 2008/118/CE — Artigos 7.°, 9.°, primeiro parágrafo, e 39.°, n.º 3 — Restrição de comercialização e de venda — Estampilha fiscal — Proporcionalidade»

I – Introdução

1. A presente ação por incumprimento da Comissão Europeia contra a República Portuguesa suscita, no essencial, a questão de saber se a 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[2], se opõe a uma regulamentação nacional nos termos da qual a venda de maços de cigarros apenas é permitida durante um determinado prazo após a sua introdução no consumo.

2. Esta questão insere-se no contexto de medidas tomadas pela República Portuguesa contra o denominado «forestalling» dos produtos do tabaco. Considera-se que, antes de um aumento do imposto especial de consumo sobre o tabaco, os produtores introduzem no consumo, com a antiga taxa de imposto, quantidades excessivas de produtos, com vista a atrasar os efeitos do aumento do imposto. Tais práticas diminuem as receitas ficais e a Comissão não contesta que as contramedidas tomadas pelos Estados-Membros são, em princípio, lícitas[3]. No entanto, no caso das disposições adotadas pela República Portuguesa, a Comissão considera que não respeitam o princípio da proporcionalidade.

3. A importância do litígio diz respeito não só à República Portuguesa, uma vez que existem regulamentações semelhantes noutros Estados-Membros. Por este motivo, a Comissão intentou também uma ação por incumprimento contra a República da Estónia[4].

1 — Língua original: alemão.

2 — JO 2009, L 9, p. 12, a seguir «diretiva dos impostos especiais de consumo».

3 — Além disso, a Comissão considera mesmo que as disposições existentes na União não são suficientes; v. Comunicação de 6 de julho de 2013, COM(2013) 324 final, p. 11.

4 — V. MEMO/14/537 de 25 de setembro de 2014. Um processo por incumprimento contra a Hungria (v. MEMO/14/293) foi arquivado em 29 de abril de 2015, uma vez que a Hungria alterou a sua legislação.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

4. A diretiva dos impostos especiais de consumo estabelece, nos termos do seu artigo 1.º, n.º 1, o regime geral para os impostos especiais de consumo. Nos termos da alínea c) desta disposição, o tabaco manufaturado está sujeito a impostos especiais de consumo.

5. O artigo 7.º da diretiva dos impostos especiais de consumo dispõe, designadamente, o seguinte:

«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;

[…]»

6. O artigo 9.º da diretiva dos impostos especiais de consumo dispõe:

«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.»

7. O artigo 39.º da diretiva dos impostos especiais de consumo determina o seguinte:

«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 […] 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.

[…]»

B – *Direito português*

8. Nos termos do artigo 110.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (a seguir «CIEC»), as embalagens de venda ao público de tabaco manufaturado para consumo no território nacional devem ter aposta, antes da sua introdução no consumo, uma estampilha especial.

9. O artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007 do Ministério das Finanças e da Administração Pública (a seguir «portaria») fixa prazos para a comercialização e a venda ao público de tabaco manufaturado. O prazo termina, para os maços de cigarros, no final do terceiro mês do ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta, para o tabaco de enrolar no final do ano seguinte e para os charutos e cigarrilhas no final do quinto ano seguinte [5].

10. Além disso, o artigo 106.º do CIEC sujeita a introdução no consumo dos cigarros durante o período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil a regras especiais. Durante este período, os operadores económicos apenas podem introduzir no consumo cigarros dentro de determinados limites quantitativos. O limite quantitativo mensal decorre da aplicação de um fator de majoração de 10% à quantidade média mensal do tabaco manufaturado introduzido no consumo ao longo dos doze meses imediatamente anteriores. Em casos devidamente fundamentados, estes limites quantitativos podem ser alterados.

11. Os artigos 19.° e 20.° do CIEC contêm disposições relativas ao reembolso de impostos especiais de consumo já pagos. Entre as possíveis causas do reembolso figura, entre outras, a destruição dos produtos sob o controlo das autoridades.

12. Nos termos do ponto 4.2.9 do capítulo XII do Manual dos Impostos Especiais de Consumo publicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, os produtos que já não possam ser comercializados devido ao decurso do prazo previsto no artigo 27.º da portaria podem ser objeto de nova introdução no consumo, procedendo-se à respetiva aposição de novas estampilhas.

13. Nos termos do artigo 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, a introdução dos produtos no consumo em violação das disposições relativas à estampilha ou aos limites quantitativas admitidos é punível com coima de 250 euros a 165 000 euros.

III – Procedimento pré-contencioso e pedidos das partes

14. A Comissão considera que o artigo 27.º da portaria é contrário aos artigos 7.°, 9.°, primeiro parágrafo, e 39.°, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo, uma vez que, após o decurso do prazo aí previsto, proíbe a comercialização e a venda ao público de maços de cigarros já tributados e introduzidos no consumo. Por este motivo, intentou a presente ação por incumprimento. Depois de a Comissão ter instado a República Portuguesa, por notificação para cumprir de 23 de novembro de 2009 e por notificação para cumprir complementar de 4 de junho de 2010, a tomar posição, em 22 de junho de 2012 e, novamente (para corrigir determinados erros) em 31 de maio de 2013, a Comissão enviou um parecer fundamentado a esse Estado-Membro e fixou-lhe um prazo de dois meses para corrigir o alegado incumprimento.

15. Uma vez que a República Portuguesa não respeitou o parecer fundamentado, a Comissão, em 12 de março de 2015, intentou a presente ação por incumprimento.

16. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

— declarar que, ao sujeitar os maços de cigarros já tributados e introduzidos no consumo num determinado ano a uma proibição de comercialização e venda ao público uma vez expirado o período excessivamente curto previsto no artigo 27.º da portaria, a República Portuguesa não cumpriu o disposto nos artigos 7.°, 9.°, primeiro parágrafo, e 39.°, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo e o princípio da proporcionalidade;

5 — Em derrogação, o artigo 28.º da portaria prevê que os maços de cigarros que têm aposta estampilha especial em uso no ano de 2007 ou estampilha especial respeitante ao ano económico de 2008 podem ser objeto de comercialização e venda ao público até ao final do quinto mês do ano de 2008 ou até ao final do quarto mês do ano de 2009.

— condenar a República Portuguesa nas despesas.

17. A República Portuguesa pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

— julgar a ação improcedente;

— condenar a Comissão nas despesas.

18. O Reino da Bélgica, a República da Estónia e a República da Polónia foram autorizados a intervir e apoiam os pedidos da República Portuguesa.

19. As partes apresentaram observações escritas.

IV – Análise jurídica

20. Nos termos da disposição controvertida no presente processo, do artigo 27.º da portaria, existe em Portugal um limite temporal para a venda de cigarros determinada pela estampilha aposta no maço. Daí resulta que os cigarros só podem vendidos, o mais tardar, até ao final do terceiro mês do ano seguinte ao ano em que foram introduzidos no consumo.

A – *Quanto ao primeiro fundamento, relativo aos artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo e ao princípio da proporcionalidade*

21. Com o seu primeiro fundamento, a Comissão alega que o artigo 27.º da portaria viola os artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo e o princípio da proporcionalidade. Resulta das referidas disposições da diretiva que, depois da introdução no consumo do tabaco manufaturado, o Estado-Membro não pode cobrar nenhum outro imposto adicional ou restringir a sua comercialização por motivos fiscais. Contudo, na opinião da Comissão, é precisamente isto que Portugal faz, uma vez que, nos termos da regulamentação controvertida, os maços de cigarros só podem ser comercializados durante um determinado período. Consequentemente, verifica-se uma violação dos artigos 7.° e 9.° da mesma diretiva. Ainda que a Comissão não negue que possa existir uma justificação por motivos de interesse geral, considera, em todo o caso, que há uma violação do princípio da proporcionalidade.

22. A República Portuguesa refuta estes argumentos, respondendo que a regulamentação controvertida não implica uma obrigação de pagamento de um imposto especial de consumo adicional pelos produtos já introduzidos no consumo. Afirma que reembolsa aos operadores económicos os impostos especiais de consumo pagos pelos maços de cigarros que já não podem ser vendidos. Em alternativa, os produtos podem voltar a ser vendidos mediante a aposição de uma nova estampilha fiscal e o pagamento da taxa de imposto em vigor.

23. Na análise deste primeiro fundamento, abordarei, em primeiro lugar, os artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo (1) e, em segundo lugar, o princípio da proporcionalidade (2).

1. Artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo

24. Nos termos do artigo 7.º da diretiva dos impostos especiais de consumo, o imposto especial de consumo torna-se exigível no momento e no Estado-Membro da introdução no consumo do tabaco manufaturado. Em regra [artigo 7.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva], corresponde ao momento da saída de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo do denominado regime de suspensão do

imposto, ou seja, à sua retirada da instalação de fabrico ou de outro entreposto fiscal. Deste modo, o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da mesma diretiva estabelece que 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.

25. Contrariamente aos argumentos da Comissão, não se deduz dos artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo uma proibição de limitar temporalmente a venda dos maços de cigarros, como prevê a disposição controvertida do artigo 27.º da portaria. Pelo contrário, o artigo 7.º da referida diretiva limita-se a estabelecer o momento da exigibilidade do imposto, ao passo que o artigo 9.º remete para a legislação dos Estados-Membros relativa às condições de exigibilidade e ao apuramento da taxa de imposto.

26. Na medida em que os operadores económicos, depois de destruída a estampilha fiscal antiga e aposta uma nova, podem voltar a comercializar os maços, esta operação não constitui, à luz dos artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo, uma perceção adicional de imposto, mas a realização autónoma do facto gerador do imposto.

27. Ainda que se admita que a restrição de venda viola, em princípio, os artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo, é pouco compreensível por que razão, como alega a Comissão, por analogia com a jurisprudência em matéria de liberdades fundamentais, há que colocar a questão da justificação por motivos de interesse geral. Afinal, o sentido e a finalidade de uma medida de harmonização é precisamente que os Estados-Membros, em princípio, não a possam derrogar, salvo quando isso estiver expressamente previsto [6].

28. Contudo, na medida em que o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da diretiva dos impostos especiais de consumo remete, quanto às condições de exigibilidade e à taxa aplicável, para o direito nacional em vigor no momento da exigibilidade do imposto, isso implica necessariamente uma competência regulamentar dos Estados-Membros. Neste sentido, o artigo 9.º, segundo parágrafo, da referida diretiva habilita também expressamente os Estados-Membros a determinar o procedimento de perceção, cobrança e, se adequado, reembolso ou dispensa do imposto especial de consumo.

29. A faculdade prevista no artigo 9.º, primeiro parágrafo, da diretiva dos impostos especiais de consumo inclui a adoção de medidas contra a introdução no consumo de quantidades excessivas de produtos do tabaco, relacionadas com a perceção do imposto especial de consumo sobre o tabaco manufaturado. Segundo a jurisprudência, os Estados-Membros não têm apenas a faculdade de tomar medidas destinadas a proteger os direitos do Tesouro [7]. Resulta ao invés do artigo 4.º, n.º 3, TUE que os Estados-Membros têm a obrigação de garantir a perceção eficaz dos impostos especiais de consumo [8]. Isto não seria possível se os operadores económicos pudessem contornar temporariamente, através do «forestalling», o aumento da taxa de imposto. Além disso, como a Comissão corretamente indica, tais práticas constituem uma forma de abuso. O objetivo de prevenção de abusos também é várias vezes salientado pela própria diretiva dos impostos especiais de consumo [9].

6 — V., por exemplo, quanto ao âmbito de aplicação do artigo 114.º TFUE, os requisitos muito estritos para disposições nacionais derrogatórias, nos termos do n.º 5 do referido artigo.

7 — V. acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 47); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 20); e de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 31).

8 — V., neste sentido, acórdãos de 17 de julho de 2008, Comissão/Itália (C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 37), e de 7 de maio de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25).

9 — V. considerando 31 e artigos 11.° ou 39.°, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo. V., igualmente, acórdão de 15 de junho de 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:407, n.º 43).

30. As medidas prosseguem também objetivos de política de saúde. O nível de tributação é um elemento fundamental para a determinação do preço do tabaco manufaturado, que, por seu turno, tem efeitos nos hábitos tabágicos dos consumidores [10]. Por conseguinte, as disposições fiscais relativas ao tabaco manufaturado são um instrumento importante na luta contra o consumo desses produtos e na proteção da saúde pública [11]. No entanto, a introdução no consumo de quantidades excessivas de tabaco manufaturado prejudica a efetividade da taxa de imposto acrescida e, assim, diminui também o efeito prosseguido pelo nível de preços.

31. Além disso, há que remeter também para a Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco, de que tanto a União como todos os seus Estados-Membros são signatários [12]. Nos termos do artigo 6.º desta convenção-quadro, as partes aplicam políticas fiscais que visam reduzir o consumo de tabaco. A este respeito, as diretrizes para a aplicação do artigo 6.º da referida convenção-quadro recomendam, designadamente, a aplicação de medidas «antiforestalling» [13]. É verdade que estas diretrizes não têm força vinculativa, mas servem como orientação à União e aos Estados-Membros para a aplicação da convenção-quadro [14].

32. Consequentemente, não se pode concordar com o argumento da Comissão de que o artigo 27.º da portaria é, em princípio, contrário aos artigos 7.° e 9.° da diretiva dos impostos especiais de consumo. Pelo contrário, o artigo 9.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva confere a faculdade de, em matéria de impostos especiais de consumo sobre o tabaco manufaturado, tomar medidas «antiforestalling». No entanto, os Estados-Membros, no exercício dos poderes que lhes são conferidos pelo direito da União, devem respeitar os princípios gerais do direito, entre os quais figura o princípio da proporcionalidade [15], que a Comissão considera ter sido violado no presente processo. Por conseguinte, a restrição de venda que o artigo 27.º da portaria introduz apenas será contrária ao artigo 9.º, primeiro parágrafo, da diretiva dos impostos especiais de consumo se for desproporcionada.

2. Quanto ao princípio da proporcionalidade

33. O Tribunal de Justiça, ao examinar a proporcionalidade de uma medida em matéria de impostos indiretos, começa normalmente por declarar que os Estados-Membros devem recorrer a meios que, permitindo alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, por outro lado prejudiquem o mínimo possível os objetivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa [16]. Como resulta de uma formulação mais precisa extraída de jurisprudência constante, o

10 — V. considerando 16 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), e acórdãos de 4 de março de 2010, Comissão/França (C-197/08, EU:C:2010:111, n.º 52), Comissão/Áustria (C-198/08, EU:C:2010:112, n.º 45) e Comissão/Irlanda (C-221/08, EU:C:2010:113, n.º 54).

11 — V. acórdãos de 5 de outubro de 2006, Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, n.º 58); e de 4 de março de 2010, Comissão/França (C-197/08, EU:C:2010:111, n.º 52), Comissão/Áustria (C-198/08, EU:C:2010:112, n.º 45) e Comissão/Irlanda (C-221/08, EU:C:2010:113, n.º 54).

12 — Aprovada pela Decisão 2004/513/CE do Conselho, de 2 de junho de 2004, relativa à celebração da Convenção-Quadro da Organização Mundial de Saúde para a Luta Antitabaco (JO 2004, L 213, p. 8).

13 — V. «Guidelines for the implementation of Article 6 of the WHO FCTC», adotadas pela Conferência das Partes por ocasião da sua sexta reunião em Moscovo (2014), FCTC/COP6(5).

14 — V. acórdãos de 4 de maio de 2016, Philip Morris Brands e o. (C-547/14, EU:C:2016:325, n.º 111), e Polen/Parlamento e Conselho (C-358/14, EU:C:2016:323, n.º 45).

15 — V. acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.ºs 45 a 48); de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 30); de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, n.º 48); e de 2 de junho de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, n.º 20).

16 — V. acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, n.º 46); de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 52); de 18 de novembro de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, n.º 36); e de 19 de dezembro de 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, n.º 30).

princípio da proporcionalidade exige que uma medida seja adequada a realizar os objetivos legítimos prosseguidos e não vá além do necessário à realização desses objetivos [17]. Por este motivo, quando haja a possibilidade de escolher entre diversas medidas adequadas, deve escolher-se a menos gravosa; além disso, os encargos impostos devem ser proporcionados aos objetivos prosseguidos [18].

34. Orientar-me-ei, de seguida, por esta grelha de análise, começando por analisar a adequação da regulamentação portuguesa [a)], a sua necessidade [b)] e a sua proporcionalidade em sentido estrito [c)].

a) Adequação

35. A regulamentação portuguesa representa um meio adequado para alcançar os objetivos legítimos que prossegue. Com efeito, o incentivo a que os operadores económicos introduzam quantidades excessivas no consumo é efetivamente eliminado, pois sabem que os maços de cigarros comercializados num determinado ano só podem ser vendidos até ao final de março do ano seguinte.

b) Necessidade

36. No entanto, a Comissão contesta a necessidade da medida. Por isso, há que examinar se os objetivos prosseguidos pela regulamentação não poderiam ser igualmente alcançados através de meios menos gravosos.

— Limites quantitativos à introdução no consumo

37. Em primeiro lugar, a Comissão considera que a norma do artigo 106.º do CIEC já representa, por si só, um tal meio menos gravoso. Nos termos desta disposição, os operadores económicos, durante o período que medeia entre o dia 1 de setembro e o dia 31 de dezembro de cada ano civil, apenas podem introduzir no consumo determinados limites quantitativos de maços de cigarros.

38. Este argumento não procede. A regulamentação pode ser contornada através da introdução no consumo de quantidades excessivas no período anterior a 1 de setembro. É o que também sugerem os dados apresentados pela República Portuguesa, segundo os quais, no mês de agosto, são introduzidos no consumo mais cigarros do que em média.

39. Do mesmo modo, uma limitação ao longo do ano das quantidades que podem ser introduzidas no consumo não pode ser considerada um meio adequado e menos gravoso. Representaria uma ingerência na liberdade de disposição dos operadores económicos se estes fossem submetidos a limites constantes das quantidades que podem comercializar. Nos termos do regime aplicado em Portugal, os operadores económicos podem, em princípio, introduzir no consumo um número ilimitado de cigarros no período compreendido entre janeiro e agosto, sabendo porém que só os podem vender até ao final de março do ano seguinte.

— Duração do prazo

17 — V. acórdãos de 18 de novembro de 1987, Maizena e o. (137/85, EU:C:1987:493, n.º 15); de 12 de novembro de 1996, Reino Unido/Conselho (C-84/94, EU:C:1996:431, n.º 57); de 10 de dezembro de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, n.º 122); de 16 de junho de 2015, Gauweiler e o. (C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 67); e de 4 de maio de 2016, Philip Morris Brands e o. (C-547/14, EU:C:2016:325, n.º 165).

18 — V. acórdãos de 11 de julho de 1989, Schräder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, n.º 21); de 12 de julho de 2002, Jippes e o. (C-189/01, EU:C:2001:420, n.º 81); e de 9 de março de 2010, ERG e o. (C-379/08 e C-380/08, EU:C:2010:127, n.º 86); igualmente, no mesmo sentido, acórdão de 16 de junho de 2015, Gauweiler e o. (C-62/14, EU:C:2015:400, n.º 91).

40. Além do mais, a Comissão considera que o prazo durante o qual os cigarros introduzidos no consumo em Portugal podem ser vendidos é exageradamente curto. A este respeito, remete para a Diretiva 2001/37/CE [19], que impõe novas exigências para a etiquetagem dos produtos do tabaco e fixa um período de transição de um ano, no que respeita aos cigarros, para a adaptação às referias exigências [20].

41. No entanto, um período de transição como o previsto na Diretiva 2001/37 é substancialmente diferente, pela sua natureza, do período de comercialização que está em causa no presente processo. As novas exigências introduzidas por esta diretiva tornaram necessárias alterações frequentes às instalações de produção existentes, o que justifica a fixação de um período de transição. Em contrapartida, a regulamentação controvertida não implica uma alteração técnica a que os produtores se devam adaptar. Além disso, um período de comercialização que durasse até ao ano seguinte ao da introdução no consumo, como a Comissão implicitamente propõe, possibilitaria, na prática, que os cigarros sujeitos a uma nova taxa de imposto apenas fossem comercializados, no caso mais extremo, um ano depois do aumento do imposto. Este seria um meio menos gravoso, mas não igualmente adequado, para evitar o «forestalling», uma vez que a eficácia da regulamentação controvertida ficaria sensivelmente limitada com um prazo tão longo.

42. A República Portuguesa contesta o argumento da Comissão de que os cigarros introduzidos no consumo em Portugal são vendidos, em média, nos dois meses seguintes e alega que a regulamentação controvertida tem em conta esta circunstância e permite, sem mais, o escoamento dos produtos.

43. A Comissão responde que o prazo de dois meses é apenas uma média. A este respeito, limita-se a indicar que a venda de marcas mais pequenas requer mais tempo e que estas não estão sujeitas a variações sazonais, sem, no entanto, responder de forma substancial aos argumentos da República Portuguesa. Nos termos da regulamentação portuguesa, o prazo mais curto em que os cigarros podem ser vendidos, ou seja, três meses, apenas respeita, de qualquer modo, aos cigarros que são introduzidos no consumo já no final do ano. Quanto mais cedo isso acontecer, mais tempo haverá para o escoamento dos produtos. A circunstância de serem aplicados prazos mais longos em relação ao tabaco de enrolar e aos charutos e cigarrilhas não permite chegar a outra conclusão, uma vez que se trata de produtos diferentes dos habituais cigarros que têm, cada um, o seu próprio período de comercialização.

— Inexistência de aumento significativo do imposto especial de consumo sobre o tabaco manufaturado

44. A Comissão contesta a necessidade da regulamentação portuguesa, alegando que, de qualquer modo, nos anos anteriores, não se verificou um aumento significativo do imposto especial de consumo sobre o tabaco manufaturado.

45. Como resulta da petição da Comissão, em cada um dos últimos anos, o imposto aumentou todos os anos, 14,7% entre 2009 e 2015. Num mercado que se caracteriza por margens reduzidas e grandes volumes, como o mercado dos cigarros, aumentos mínimos do imposto podem proporcionar um incentivo para o contornar na medida do possível e obter uma vantagem concorrencial.

19 — Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de junho de 2001, relativa à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros no que respeita ao fabrico, à apresentação e à venda de produtos do tabaco (JO 2001, L 194, p. 26).

20 — V. artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 2001/37.

46. Porém, uma restrição de venda não pode ser considerada necessária se a taxa do imposto permanecer inalterada ou diminuir, pois, nesses casos, não existe absolutamente nenhuma razão para acumular quantidades excessivas. Uma vez que a regulamentação portuguesa também é aplicável em tal caso, este fundamento é procedente. O argumento da República Portuguesa de que a restrição de venda também é necessária nestes casos para aplicar uma alteração anual das estampilhas fiscais, indispensável para combater a fraude fiscal, não procede, tendo em conta os prazos mais longos que regulam a comercialização dos charutos e das cigarrilhas ou do tabaco de enrolar.

c) Proporcionalidade em sentido estrito

47. Por último, abstraindo do que acabou de se expor, há que apreciar os argumentos da Comissão sobre a proporcionalidade em sentido estrito da legislação portuguesa. Ainda que se admita que é adequada e necessária para alcançar objetivos legítimos, uma medida não deve causar uma desvantagem desproporcionada relativamente aos objetivos prosseguidos. Assim, há que assegurar que uma regulamentação como a controvertida não prejudica excessivamente os interesses dos operadores económicos.

— Presunção inilidível

48. A Comissão acusa a República Portuguesa de, na legislação controvertida, ter introduzido uma presunção inilidível segundo a qual os maços de cigarros não vendidos antes de terminar o prazo são comercializados em quantidades excessivas, não sendo possível apresentar prova em contrário. Tal presunção inilidível é ilícita, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça no acórdão Molenheide e o.[21].

49. O referido processo tinha por objeto uma legislação nacional com base na qual o direito a dedução do imposto a montante, que faz parte integrante do regime do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)[22], tinha sido recusado a um sujeito passivo. É verdade que existe algum paralelismo com o presente processo, mas a situação é diferente. A República Portuguesa reembolsa, a pedido, o imposto já pago sobre os maços de cigarros que já não possam ser vendidos ou permite que sejam novamente introduzidos no consumo. A possibilidade exigida pela Comissão de apresentar a prova de que os cigarros não foram introduzidos no consumo em quantidades excessivas, mas em quantidades «normais», requer um exame casuístico e implica encargos administrativos consideráveis. Tal atuação dificultaria a aplicação da regulamentação portuguesa e, além disso, provocaria incertezas, por exemplo relativamente à determinação das quantidades de referência adequadas. No entanto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça admite que, na prossecução de objetivos legítimos, os Estados-Membros possam recorrer a disposições de mais fácil aplicação e controlo[23].

— Custos para os operadores económicos

50. A referência, pela Comissão, aos custos suportados a este respeito pelos operadores económicos não leva a outra conclusão. É verdade que, no caso de os maços de cigarros já não poderem ser vendidos, apesar do reembolso do imposto especial, que constitui a parte mais importante do preço dos cigarros[24], a destruição dos produtos ou, sendo caso disso, a sua nova apresentação geram custos para os produtores ou importadores. No entanto, uma planificação prudente das vendas permitiria

21 — Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623).

22 — Acórdãos de 6 de julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, n.º 18); de 8 de maio de 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 39); e de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 30).

23 — V., neste sentido, acórdãos de 10 de fevereiro de 2009, Comissão/Itália (C-110/05, EU:C:2009:66, n.º 67); de 4 de junho de 2009, Mickelsson e Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, n.º 36); de 16 de dezembro de 2010, Josemans (C-137/09, EU:C:2010:774, n.º 82); e de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha (C-400/08, EU:C:2011:172, n.º 124).

24 — Segundo os dados apresentados pela República Portuguesa, em janeiro de 2015, a parte dos direitos especiais de consumo sobre o preço dos cigarros era de 78,08%.

garantir que a constituição de quantidades residuais que já não podem ser vendidas fosse, desde o início, evitada. Isto é particularmente verdade num mercado como o dos cigarros, que, como a República Portuguesa assinala sem ser contestada, se caracteriza por uma elasticidade reduzida da procura e um comportamento de mercado amplamente conhecido. Além disso, as quantidades não vendidas não são, de modo nenhum, o inevitável resultado da limitação temporal da venda, mas podem resultar, por exemplo, de um preço excessivamente elevado.

— Sanção penal desproporcionada

51. Por último, a disposição criticada pela Comissão, prevista no artigo 109.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, nos termos da qual a violação é punível com coima de 250 euros a 165 000 euros, também não suscita dúvidas. Os Estados-Membros estão não só habilitados como também obrigados a punir de forma efetiva as violações em matéria de impostos especiais [25]. Além disso, a Comissão não invocou uma aplicação desproporcionada da disposição penal nem existem elementos nesse sentido.

52. Daqui resulta que as desvantagens criadas aos operadores económicos não são desproporcionadas relativamente aos objetivos prosseguidos pela legislação portuguesa. Pelo contrário, considerada no seu todo, conduz a um justo equilíbrio de interesses.

d) Conclusão quanto ao primeiro fundamento

53. Consequentemente, o primeiro fundamento apenas é julgado procedente na medida em que a República Portuguesa, uma vez decorrido o prazo previsto no artigo 27.º da portaria, proíbe a venda de maços de cigarros que foram tributados e introduzidos no consumo durante um determinado exercício mesmo que não tenha havido um aumento do imposto especial sobre o tabaco com efeitos para o ano seguinte.

B – *Quanto ao segundo fundamento, relativo ao artigo 39.º, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo e ao princípio da proporcionalidade*

54. Com o seu segundo fundamento, a Comissão invoca um incumprimento do artigo 39.º, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo. A limitação no tempo da venda, prevista no artigo 27.º da portaria, cria obstáculos à livre circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, uma vez que os maços de cigarros acompanhados de uma estampilha fiscal para um determinado exercício só podem ser vendidos e comercializados até ao final do terceiro mês do ano seguinte ao que corresponde a estampilha aposta. Os importadores podem, por recearem não conseguir escoar os excedentes não autorizados para venda, desistir de fazer compras, o que afetaria o comércio de maneira desproporcionada.

55. Nos termos do artigo 39.º, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo, sem prejuízo das medidas tomadas para prevenir qualquer fraude, evasão ou abuso, a exigência de apor uma marca fiscal nos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não deve criar obstáculos à livre circulação destes produtos.

56. Contrariamente à opinião da Comissão, não se verifica neste caso um incumprimento desta disposição. A regulamentação portuguesa controvertida prevê que o prazo para a venda de maços de cigarros termina no final do terceiro mês do ano seguinte àquele a que corresponde a estampilha aposta. A restrição de venda invocada pela Comissão não é consequência da utilização de uma

25 — V., neste sentido, expressamente, artigo 20.º, n.º 3, da Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1), que foi revogada pela diretiva dos impostos especiais de consumo.

estampilha fiscal, mas apenas está com esta relacionada na medida em que se limita a remeter para o ano naquela indicado. Esta circunstância não pode ser determinante para a apreciação da regulamentação portuguesa, uma vez que o ano da introdução no consumo também pode ser verificado por meios diferentes da estampilha fiscal aposta nos maços de cigarros.

57. Ainda que o artigo 27.º da portaria tivesse de ser apreciado à luz do artigo 39.º, n.º 3, da diretiva dos impostos especiais de consumo, a existência de obstáculos desproporcionados à livre circulação dos produtos deveria ser rejeitada. Apesar da questão de saber se a medida, cuja aplicação não discriminatória, no caso em apreço, não é contestada, pode ser qualificada de obstáculo na aceção do artigo 39.º, n.º 3, da referida diretiva, esta medida serve, em todo o caso, para prosseguir objetivos legítimos e não suscita, consequentemente, objeções em termos de proporcionalidade. Pelo contrário, destina-se precisamente à manutenção de um ambiente de mercado estável, uma vez que previne, designadamente, a obtenção de vantagens comparativas através do «forestalling» por parte de atores de mercado importantes e financeiramente sólidos [26]. Esta regulamentação contribui igualmente para garantir o funcionamento do mercado interno [27].

58. Resulta do exposto que o segundo fundamento deve ser julgado improcedente.

C – *Conclusão e despesas*

59. Assim, há que acolher parcialmente o primeiro fundamento e julgar a ação improcedente quanto ao restante.

60. Nos termos do artigo 138.º, n.º 3, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, se as partes obtiverem vencimento parcial, cada uma das partes suporta as suas próprias despesas, a menos que, tendo em conta as circunstâncias do caso, o Tribunal decida que, além das suas próprias despesas, uma parte suporte uma fração das despesas da outra parte. Na medida em que ambas as partes requereram a condenação da outra parte nas despesas e que a República Portuguesa só parcialmente foi vencida, proponho que a Comissão suporte metade das despesas desse Estado-Membro. Quanto às despesas dos intervenientes, há que decidir nos termos do artigo 140.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

V – Conclusão

61. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do modo seguinte:

1. Na medida em que sujeita os maços de cigarros introduzidos no consumo durante um determinado ano a uma proibição de comercialização e de venda ao público uma vez expirado o prazo previsto no artigo 27.º da Portaria n.º 1295/2007, mesmo quando não haja um aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre o tabaco com efeitos para o ano seguinte, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 9.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, e do princípio da proporcionalidade.

2. A ação é julgada improcedente quanto ao restante.

26 — Quanto ao recurso ao «forestalling» como meio destinado especificamente a obter quotas de mercado, v. igualmente o estudo realizado pela Comissão «Study on the measuring and reducing of administrative costs for economic operators and tax authorities and obtaining in parallel a higher level of compliance and security in imposing excise duties on tobacco products», H. Stener Pedersen et al, TAXUD/2012/DE/341 (2014), pp. 144 e segs.

27 — Quanto a este objetivo, v. considerandos 2 e 8 da diretiva dos impostos especiais de consumo.

3. A República Portuguesa suporta metade das suas despesas. A Comissão Europeia suporta metade das despesas da República Portuguesa e as suas próprias despesas.

4. O Reino da Bélgica, a República da Estónia e a República da Polónia suportam as suas próprias despesas.