Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

7 de abril de 2022 *

«Reenvio prejudicial — Pauta aduaneira comum — Nomenclatura combinada — Classificação das mercadorias — Posições 1302, 3301 e 3302 — Oleorresinas de baunilha de extração — Impostos especiais de consumo — Diretiva 92/83/CEE — Isenções — Artigo 27.º, n.º 1, alínea e) — Conceito de "aroma" — Diretiva 92/12/CEE — Comité dos impostos especiais de consumo da Comissão Europeia — Competências»

No processo C-668/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 7 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de dezembro de 2020, no processo

Y GmbH

contra

Hauptzollamt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: S. Rodin, presidente de secção, C. Lycourgos (relator), presidente da Quarta Secção, e L. S Rossi, juiz,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: M. Krausenböck,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Y GmbH, por H. Bleier, Rechtsanwalt,

– em representação do Hauptzollamt, por B. Geyer, na qualidade de agente,

– em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vláčil, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

– em representação da Comissão Europeia, por C. Perrin, M. Salyková e R. Pethke, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação das subposições 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 da Nomenclatura Combinada que figura no anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) 2015/1754 da Comissão, de 6 de outubro de 2015 (JO 2015, L 285, p. 1) (a seguir «NC»), bem como do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (JO 1992, L 316, p. 21).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo que opõe a Y GmbH ao Hauptzollamt (Serviço Aduaneiro Central, Alemanha), a respeito da obrigação da recorrente no processo principal de pagar direitos aduaneiros e impostos especiais de consumo relativamente à importação, para o território da União Europeia, de oleorresina de baunilha.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O Sistema Harmonizado de Descrição e Codificação de Mercadorias (a seguir «SH») foi elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, atual Organização Mundial das Alfândegas (OMA), e instituído pela Convenção Internacional celebrada em Bruxelas em 14 de junho de 1983. Esta convenção internacional e respetivo Protocolo de alteração de 24 de junho de 1986 foram aprovados, em nome da Comunidade Económica Europeia, pela Decisão 87/369/CEE do Conselho, de 7 de abril de 1987 (JO 1987, L 198, p. 1). A NC baseia-se no SH e reproduz as posições e subposições com seis algarismos do SH. Só o sétimo e o oitavo algarismos formam subdivisões que lhe são próprias.

4 O ponto A, intitulado «Regras gerais para a interpretação da NC», do título I, intitulado «Regras gerais», da primeira parte da NC, que inclui as disposições preliminares, dispõe:

«A classificação das mercadorias na [NC] rege-se pelas seguintes [r]egras:

1. Os títulos das secções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de secção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes:

[…]»

5 A segunda parte da NC, intitulada «Tabela de direitos», compreende uma secção II, intitulada «Produtos do reino vegetal», na qual figura, nomeadamente, o capítulo 13 da NC, ele próprio intitulado «Gomas, resinas e outros sucos e extratos vegetais», uma secção IV, intitulada «Produtos das indústrias alimentares; bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres; tabaco e seus sucedâneos manufaturados», na qual figura nomeadamente o capítulo 22 da NC, ele próprio intitulado «Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres», e uma secção VI, intitulada «Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas», na qual figura, nomeadamente, o capítulo 33 da NC, ele próprio intitulado «Óleos essenciais e resinoides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas».

6 O capítulo 13 da NC inclui as posições e subposições seguintes:

«[…]

1301	Goma-laca; gomas, resinas, gomas-resinas e oleorresinas (bálsamos, por exemplo), naturais:
1301 20 00	– Goma-arábica
1301 90 00	– Outros
1302	Sucos e extratos vegetais; matérias pécticas, pectinatos e pectatos; ágar-ágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados:
	– Sucos e extratos vegetais:
[…]	[…]
1302 19	– – Outros
1302 19 05	– – – Oleorresinas de baunilha

[…]»

7 A nota 1, alínea ij), do capítulo 13 da NC indica o seguinte:

«A posição 1302 compreende, entre outros, os extratos de alcaçuz, piretro, lúpulo, aloés e o ópio.

Excluem-se, pelo contrário, desta posição:

[…]

ij) Os óleos essenciais, líquidos ou concretos, os resinoides e as oleorresinas de extração, bem como as águas destiladas aromáticas e as soluções aquosas de óleos essenciais e as preparações à base de substâncias odoríferas do tipo utilizado para a fabricação de bebidas (capítulo 33).»

8 O capítulo 22 da NC inclui a posição 2207, que tem a seguinte redação:

«2207	Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80 % vol; álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico:
2207 10 00	– Álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80 % vol
2207 20 00	– Álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico

[…]»

9 O capítulo 33 da NC inclui as posições e subposições seguintes:

«[…]

3301	Óleos essenciais (desterpenizados ou não), incluindo os chamados "concretos" ou "absolutos"; resinoides; oleorresinas de extração; soluções concentradas de óleos essenciais em gorduras, em óleos fixos, em ceras ou em matérias análogas, obtidas por tratamento de flores através de substâncias gordas ou por maceração; subprodutos terpénicos residuais da desterpenização dos óleos essenciais; águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais:
[…]	[…]
3301 30 00	– Resinoides
3301 90	– Outros:
3301 90 10	– – Subprodutos terpénicos residuais da desterpenização dos óleos essenciais
	– – Oleorresinas de extração:
3301 90 21	– – – De alcaçuz e de lúpulo
3301 90 30	– – – Outras
[…]	[…]
3302	Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, do tipo utilizado como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, do tipo utilizado para a fabricação de bebidas:
3302 10	Do tipo utilizado para as indústrias alimentares ou de bebidas:
	– – Do tipo utilizado para as indústrias de bebidas:
	– – – Preparações que contenham todos os agentes aromatizantes que caracterizam uma bebida:
3302 10 10	– – – – De teor alcoólico adquirido superior a 0,5 % vol

[…]	[…]
3302 10 90	Do tipo utilizado para as indústrias alimentares

[…]»

10 Nos termos das notas 1 e 2 do capítulo 33:

«1. O presente capítulo não compreende:
a) As oleorresinas naturais e os extratos vegetais das posições 1301 ou 1302;

[…]

2. Na aceção da posição 3302, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 3301, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.

[…]»

Notas Explicativas da NC e Notas Explicativas do SH

11 As Notas Explicativas da Nomenclatura Combinada da União Europeia (JO 2019, C 119, p. 1; a seguir «Notas Explicativas da NC») enunciam, no que respeita à posição 1302:

«Os extratos vegetais da posição 1302 são matérias vegetais em bruto, obtidas, por exemplo, por extração com solventes, sem qualquer outra modificação química ou transformação. Autoriza-se, contudo, a utilização de aditivos inertes (por exemplo, antiaglomerantes), os procedimentos relativos à normalização ou o tratamento físico como secagem ou filtração.»

12 As notas explicativas publicadas pela OMA (a seguir «Notas Explicativas do SH») preveem, no que respeita à posição 1302:

«A) Sucos e extratos vegetais

Esta posição inclui os sucos (produtos de origem vegetal normalmente obtidos por exsudação espontânea ou após incisão) e extratos (produtos de origem vegetal extraídos de matérias vegetais originais por meio de solventes), vegetais, desde que estes sucos e extratos não estejam compreendidos em posições mais específicas da nomenclatura (ver a lista de exclusões no fim da parte A) da presente nota explicativa).

Estes sucos e extratos vegetais diferem dos óleos essenciais, dos resinoides e das oleorresinas de extração da posição 33.01, por conterem, além de constituintes odoríferos voláteis, uma proporção muito maior de outros constituintes da planta (por exemplo, clorofila, taninos, princípios amargos, hidratos de carbono e outras matérias extrativas).

Entre estes sucos e extratos, aqui compreendidos, podem citar-se:

[…]

21) A oleorresina de baunilha, às vezes denominada impropriamente de “resinoide de baunilha” ou “extrato de baunilha”.

Os sucos são geralmente espessos ou concretos. Os extratos podem ser líquidos, pastosos ou sólidos. Os extratos em solução alcoólica, designados por “tinturas”, contêm o álcool que serviu para a sua extração. Os extratos ditos “extratos fluidos” são soluções de extratos em álcool, em glicerol, em óleo mineral, por exemplo. As tinturas e os extratos fluidos em geral são titulados (por exemplo, o extrato de piretro titulado por adição de óleo mineral de forma a apresentar, para efeito da sua comercialização, um teor uniforme de piretrinas de, por exemplo, 2 %, 20 % ou 25 %). Os extratos sólidos obtêm-se por evaporação do solvente. Às vezes incorporam-se substâncias inertes em alguns destes extratos sólidos para que se possam reduzir mais facilmente a pó (é o caso do extrato de beladona a que se adiciona goma arábica em pó) ou ainda para obter uma “concentração-tipo”, isto é, com o fim de os “titular” (razão pela qual se acrescentam ao ópio quantidades de amido apropriadamente doseadas para obter ópios que contenham proporções bem determinadas de morfina). A adição de tais substâncias para essa finalidade não afeta a classificação desses extratos sólidos. Entretanto, os extratos não podem ser submetidos a outros ciclos de extração ou a processos de purificação, tais como a purificação cromatográfica, que provocam aumento ou diminuição de alguns compostos ou categorias de compostos numa medida tal que não podem ser obtidos por extração inicial por solvente.

[…]

Os sucos e extratos vegetais da presente posição são, regra geral, matérias-primas destinadas a vários produtos. Deixam de se incluir aqui quando adicionados de outros produtos e transformados assim em preparações alimentícias, preparações medicamentosas ou outras. Excluem-se também desta posição quando são altamente refinados ou purificados, especialmente por purificação cromatográfica ou por ultrafiltração, ou ainda quando são submetidos a outros ciclos de purificação (extração líquido-líquido, por exemplo) depois da fase de extração inicial.

[…]

Excluem-se da presente posição os óleos essenciais, os resinoides e as oleorresinas de extração (posição 33.01) […] As oleorresinas de extração diferem dos extratos classificados nesta posição por: 1.º) serem obtidas a partir de matérias vegetais naturais celulares em bruto (especiarias ou plantas aromáticas, quase sempre), mediante extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos e 2.º) conterem princípios odoríferos voláteis, bem como princípios aromatizantes não voláteis, que definem o odor ou sabor característicos da especiaria ou da planta aromática.

Esta posição também não compreende os seguintes produtos vegetais, que se encontram classificados em posições mais específicas da Nomenclatura:

a) As gomas, resinas, gomas-resinas e oleorresinas, naturais (posição 13.01).

[…]»

13 Quanto ao capítulo 33, as Notas Explicativas do SH enunciam:

«1. O presente capítulo não compreende:

a) As oleorresinas naturais e os extratos vegetais das posições 13.01 ou 13.02;

[…]

2. Na aceção da posição 33.02, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese. […]

Os óleos essenciais e as oleorresinas de extração, da posição 33.01, são todos obtidos por extração a partir de matérias vegetais. […]»

14 Quanto à posição 3301, as Notas Explicativas do SH indicam:

«[…]

As oleorresinas de extração, também comercializadas como "oleorresinas preparadas" ou "oleorresinas de especiarias", são produtos obtidos a partir de matérias vegetais naturais brutas celulares (especiarias ou plantas aromáticas, normalmente), por extração por meio de solventes orgânicos ou de fluidos supercríticos. Estes extratos contêm princípios odoríferos voláteis (por exemplo, óleos essenciais) e princípios aromáticos não voláteis (resinas, óleos graxos (gordos), constituintes acres) que definem o odor ou o sabor da especiaria ou da planta aromática. O teor de óleos essenciais destas oleorresinas de extração varia consideravelmente segundo a especiaria ou a planta aromática de que foram extraídos. Estes produtos são utilizados principalmente como aromatizantes na indústria alimentar.

Excluem-se desta posição:

a) as oleorresinas naturais (posição 13.01).

b) Os extratos vegetais, não denominados nem compreendidos noutras posições (as oleorresinas extraídas em fase aquosa, por exemplo), que contenham ingredientes voláteis e, normalmente (independentemente das substâncias odoríferas), uma proporção bem mais elevada de outros constituintes da planta (posição 13.02).

[…]

Os óleos essenciais, resinoides e oleorresinas de extração contêm às vezes pequenas quantidades de solventes provenientes de sua extração (por exemplo, álcool etílico), o que não altera a sua classificação.

Os óleos essenciais, os resinoides e as oleorresinas de extração que tenham sido simplesmente levados à concentração-tipo mediante a eliminação ou adição de uma parte dos ingredientes principais classificam-se na presente posição, desde que a composição do produto em concentração-tipo permaneça dentro dos limites normais deste tipo de produto no estado natural. Todavia, excluem-se os óleos essenciais, os resinoides ou oleorresinas de extração que tenham sido fracionados ou modificados por outro processo (exceto por desterpenação), de

maneira que a composição do produto daí resultante difira sensivelmente da do produto original (geralmente posição 33.02). Excluem-se também desta posição os produtos apresentados com diluentes ou que contenham suportes, tais como óleos vegetais, dextrose ou amido (geralmente, posição 33.02).

Uma lista dos principais óleos essenciais e oleorresinas de extração figura no anexo das notas explicativas do presente capítulo.

[…]

Além das exclusões acima referidas, excluem-se da presente posição:

a) A oleorresina de baunilha, por vezes impropriamente denominada “resinoide de baunilha” ou “extrato de baunilha” (posição 13.02).

[…]»

15 Quanto à posição 3302, as Notas Explicativas do SH enunciam:

«Desde que possuam a característica de matérias de base para a indústria de perfumes, para a fabricação de alimentos (pastelaria, confeitaria, aromatização de bebidas, por exemplo) ou para outras indústrias, tais como a de sabões, esta posição compreende:

[…]

3) As misturas de oleorresinas de extração entre si.

[…]

6) As misturas de uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais) combinadas com diluentes ou que contenham suportes tais como óleo vegetal, dextrose ou amido.

7) As misturas, mesmo combinadas com um diluente ou com um suporte ou que contenham álcool, de produtos de outros capítulos (especiarias, por exemplo) com uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias aromáticas artificiais), desde que estas substâncias constituam o ou os elementos de base destas misturas.

Os produtos obtidos por extração de um ou de vários ingredientes dos óleos essenciais, dos resinoides ou das oleorresinas de extração, de maneira a que a composição do produto assim resultante difira sensivelmente da do produto original, consideram-se igualmente misturas da presente posição. […]»

Diretiva 92/83

16 O artigo 20.º da Diretiva 92/83 estabelece:

«Para efeitos de aplicação da presente diretiva, por "álcool etílico" entendem-se:

– os produtos com um teor alcoólico em volume superior a 1,2 % vol abrangidos pelos códigos NC 2207 e 2208, mesmo quando estes produtos constituam parte de um produto abrangido por outro capítulo da [NC],

– os produtos abrangidos pelos códigos NC 2204, 2205 e 2206 de teor alcoólico adquirido superior a 22 % vol,

– as bebidas espirituosas que contenham produtos em solução ou não.»

17 O artigo 27.º da Diretiva 92/83, que figura na sua secção VII, intitulada «Isenções», tem o seguinte teor:

«1. Os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos:

[…]

e) Sejam utilizados para o fabrico de aromas destinados à preparação de géneros alimentícios e bebidas não alcoólicas de teor alcoólico adquirido não superior a 1,2 %;

[…]»

Diretiva 92/12

18 O artigo 24.º 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), conforme alterada pelo Regulamento (CE) n.º 807/2003 do Conselho, de 14 de abril de 2003 (a seguir «Diretiva 92/12»), dispunha:

«1. A Comissão [Europeia] é assistida pelo Comité dos Impostos Especiais de Consumo.

2. As medidas necessárias à execução dos artigos 5.º, 7.º, 15.º-B, 18.º, 19.º e 23.º são aprovad[a]s nos termos do n.º 3.

[…]

4. Além das medidas referidas no n.º 2, o comité deve analisar as questões suscitadas pelo seu presidente, por sua própria iniciativa, ou a pedido do representante de um Estado-Membro, que incidam sobre a aplicação das disposições comunitárias em matéria de impostos especiais de consumo.

5. O comité aprovará o seu regulamento interno.»

Diretiva 2008/118/CE

19 O artigo 43.º, n.º 1, 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, prevê:

«A Comissão é assistida por um Comité designado "Comité dos Impostos Especiais de Consumo".»

20 O artigo 44.º da Diretiva 2008/118 prevê:

«Para além das funções decorrentes do artigo 43.º, o Comité dos Impostos Especiais de Consumo examina as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um Estado-Membro, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de impostos especiais de consumo.»

Orientações n.º 458 do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão, de 19 de novembro de 2003

21 Resulta, nomeadamente, das Orientações n.º 458 do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão, de 19 de novembro de 2003, que «[a]s delegações entendem, de forma quase unânime, que a isenção a que se refere o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva [92/83], é concedida, no momento da produção ou da importação, para aromas abrangidos pelos códigos NC 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302, na redação em vigor à data da adoção destas orientações».

Direito alemão

22 O § 130 do Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz) — BranntwMonG (Lei do Monopólio das Bebidas Espirituosas), de 8 de abril de 1922 (RGBl. 1922 I, p. 335), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «BranntwMonG»), dispõe:

«(1) As bebidas espirituosas e as mercadorias que contêm bebidas espirituosas (produtos) ficam sujeitas, no território fiscal, ao imposto sobre as bebidas espirituosas.

(4) São mercadorias que contêm bebidas espirituosas, na aceção do n.º 1, outros produtos alcoólicos que não os do capítulo 22 da [NC], fabricados com recurso a bebidas espirituosas ou que contenham bebidas espirituosas e cujo teor alcoólico seja superior a 1,2 % vol. e, no caso de mercadoria em estado não líquido, a 1 % da sua massa.

[…]»

23 Nos termos do § 152, n.º 1, ponto 5, do BranntwMonG, em vigor até 31 de dezembro de 2017, que transpôs para o direito alemão o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83:

«Os produtos ficam isentos de imposto caso se destinem a utilização na indústria […]

5. de forma não desnaturada, para a produção de aromas e aromatização de

a) bebidas alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol;

b) outros alimentos, excluindo bebidas espirituosas e outras bebidas alcoólicas [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

24 A recorrente no processo principal importou para a Alemanha uma mercadoria de tom castanho-dourado e em estado líquido, com um forte perfume de baunilha, composta por cerca de 85 % de etanol, 10 % de água, 4,8 % de resíduo seco e com um teor médio de vanilina de 0,5 % (a seguir «mercadoria em causa no processo principal»). Para a obtenção dessa mercadoria, é, em primeiro lugar, extraído da vagem de baunilha um produto intermédio com recurso ao etanol (a seguir «produto intermédio»). Este produto intermédio, de cor castanha escura, odor forte e consistência pastosa, é em seguida diluído com álcool e água para se obter a mercadoria em causa no processo principal.

25 Em 10 de fevereiro de 2016, a recorrente no processo principal declarou essa mercadoria na subposição 3302 10 90 da NC para a sua introdução em livre prática.

26 Em 25 de abril de 2016, o Hauptzollamt (Serviço Aduaneiro Central) competente considerou que a referida mercadoria deveria ser classificada na subposição 1302 19 05 da NC e, portanto, que estava igualmente sujeita ao imposto especial de consumo sobre as bebidas espirituosas, previsto no direito alemão. Por conseguinte, cobrou direitos aduaneiros e impostos especiais de consumo.

27 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) competente confirmou que a mercadoria em causa no processo principal estava abrangida pela subposição 1302 19 05 da NC e, portanto, que a cobrança de direitos aduaneiros e de impostos especiais de consumo tinha cobertura legal. A recorrente no processo principal interpôs um recurso de «Révision» do Acórdão do Finanzgericht (Tribunal Tributário) para o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), considerando que essa mercadoria devia ser classificada na subposição 3302 10 90 da NC.

28 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à interpretação que deve ser dada às subposições 1302 19 05, 3301 90 30 e 3302 10 90 da NC, bem como ao artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83.

29 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional constata, primeiro, que a posição 1302 da NC compreende os sucos e extratos vegetais, desde que, segundo as Notas Explicativas do SH, não estejam compreendidos em posições mais específicas. Ainda segundo essas notas explicativas, os sucos e extratos vegetais diferem, nomeadamente, das oleorresinas, por conterem, além de constituintes odoríferos voláteis, uma proporção muito maior de outros constituintes da planta.

30 A este respeito, o referido órgão jurisdicional salienta que o produto intermédio, extraído da vagem de baunilha mediante o uso de um solvente, deveria ser considerado um extrato vegetal. No entanto, uma vez que este produto intermédio é, em seguida, diluído numa quantidade considerável de água e de álcool, o mesmo órgão jurisdicional tem dúvidas de que a mercadoria em causa no processo principal possa ainda ser considerada um extrato vegetal, na aceção da posição 1302 da NC.

31 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, nomeadamente, que, segundo as Notas Explicativas do SH, os extratos vegetais deixam de se incluir na posição 1302 quando adicionados de outros produtos e transformados assim em preparações alimentícias e que, embora, em conformidade com as Notas Explicativas da NC, no que respeita à posição 1302, uma transformação ligada à normalização não se oponha a que o produto seja classificado nesta posição, não é certo que uma

diluição tão significativa como a que está em causa no processo principal possa ainda ser qualificada de normalização, mesmo que essa diluição sirva para fixar, como confirma a recorrente no processo principal, o teor de vanilina em 0,5 %.

32 Em segundo lugar, esse órgão jurisdicional salienta que as oleorresinas de extração são expressamente visadas pela posição 3301 da NC e que a mercadoria em causa no processo principal contém os ingredientes objetivos mencionados nas Notas Explicativas do SH de modo a poder ser classificada nessa posição. Além disso, a nota 1, alínea ij), do capítulo 13 da NC exclui todas as oleorresinas de extração deste capítulo e, por conseguinte, também da posição 1302 da NC.

33 Todavia, o referido órgão jurisdicional salienta igualmente que a nota 1, alínea a), do capítulo 33 da NC precisa, inversamente, que os extratos vegetais da posição 1302 estão excluídos deste capítulo e, portanto, da posição 3301 da NC.

34 Em terceiro lugar, o mesmo órgão jurisdicional interroga-se sobre a distinção entre a posição 3301 e a posição 3302 da NC. Tendo em conta as Notas Explicativas do SH, considera que a posição 3302 não engloba apenas as misturas de várias oleorresinas de extração, mas inclui também as misturas de uma ou várias substâncias odoríferas com diluentes, pelo que esta posição é igualmente concebível para efeitos da classificação pautal da mercadoria em causa no processo principal, na medida em que, no caso em apreço, a oleorresina de baunilha, que tem por base uma substância odorífera, foi diluída através da junção de álcool e água.

35 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, uma vez que a mercadoria em causa no processo principal contém uma bebida espirituosa, está, em princípio, sujeita ao imposto especial de consumo previsto no § 130, n.º 1, primeiro período, e n.º 4, do BranntwMonG. No entanto, importa ainda determinar se essa mercadoria pode beneficiar da isenção prevista no antigo § 152, n.º 1, ponto 5, do BranntwMonG, uma vez que a resposta a esta questão pressupõe que se interprete o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, que essa disposição nacional transpôs e, mais precisamente, que se determine o que se deve entender por «aroma», na aceção desse artigo 27.º, n.º 1, alínea e).

36 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que o Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão, nas suas Orientações n.º 458, de 19 de novembro de 2003, considerou que essa isenção se aplicava desde a produção ou importação dos aromas abrangidos pelas subposições 1302 19 30, 2106 90 20 e 3302 da NC, conforme estavam em vigor nessa data.

37 Segundo o referido órgão jurisdicional, essas orientações impedem que a mercadoria em causa no processo principal possa ficar isenta do imposto especial de consumo de bebidas espirituosas, se dever ser classificada na posição 1302 19 05 ou na posição 3301 da NC. Em contrapartida, essa mercadoria beneficia dessa isenção se for classificada na posição 3302 da NC, apesar de os produtos que integram essa posição poderem conter mais álcool do que os que integram a posição 3301.

38 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a possibilidade de o Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão limitar desse modo o âmbito de aplicação do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83. Com efeito, considera que as competências delegadas a este Comité não o autorizam a restringir o âmbito de aplicação desta disposição.

39 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve a subposição 1302 19 05 [da NC] ser interpretada no sentido de que também compreende uma oleorresina de baunilha de extração diluída com etanol e água, composta aproximadamente de 90 % (v/v) ou de 85 % (m/m) de etanol, de até 10 % (m/m) de água, de 4,8 % (m/m) de resíduos secos e de 0,5 % (m/m) de vanilina, apesar de, em conformidade com a nota 1, alínea ij), ao capítulo 13 [da] NC, as oleorresinas de extração estarem excluídas da posição 1302 NC?

2) As oleorresinas de extração, na aceção da subposição 3301 90 30 NC, compreendem mercadorias como a descrita na primeira questão prejudicial?

3) Deve a subposição 3302 10 90 NC ser interpretada no sentido de que mercadorias como a descrita na primeira questão prejudicial devem ser classificadas como misturas de substâncias odoríferas ou misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, do tipo utilizado para a indústria alimentar?

4) O conceito de aromas, na aceção do artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83, também abrange mercadorias da subposição 1302 19 05 NC ou oleorresinas de extração da subposição 3301 90 30 NC?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira a terceira questões

40 Com as suas questões primeira a terceira, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a NC deve ser interpretada no sentido de que uma mercadoria composta por cerca de 85 % de etanol, 10 % de água, 4,8 % de resíduo seco, cujo teor médio de vanilina é de 0,5 % e que é obtida diluindo em água e em etanol um produto intermédio, ele próprio extraído da vagem de baunilha com recurso ao uso de etanol, está abrangida pela subposição 1302 19 05, pela subposição 3301 90 30 ou pela subposição 3302 10 90 dessa nomenclatura.

41 A título preliminar, há que observar, em primeiro lugar, que a posição 1302 da NC, que figura no capítulo 13 desta nomenclatura, visa, nomeadamente, os extratos vegetais, mencionando a subposição 1302 19 05 da NC, mais especificamente, a oleorresina de baunilha.

42 Em segundo lugar, a posição 3301 da NC, que figura no capítulo 33 desta nomenclatura, abrange, nomeadamente, as oleorresinas de extração, visando a subposição 3301 90 30 da NC, mais especificamente, as oleorresinas de extração que não sejam de alcaçuz e de lúpulo.

43 Em terceiro lugar, a posição 3302 da NC, igualmente integrada neste capítulo 33, visa, nomeadamente, as misturas de substâncias odoríferas e as misturas, incluindo as soluções alcoólicas, à base de uma ou de várias dessas substâncias, dos tipos utilizados como matérias de base para a indústria. A subposição 3302 10 90 da NC visa, nomeadamente, essas misturas quando são suscetíveis de ser utilizadas para as indústrias alimentares.

44 Em quarto lugar, importa recordar que, em conformidade com a regra geral 1 da NC, a classificação pautal é determinada, em princípio, pelos textos das posições e das notas de secção e de capítulo.

45 À luz destas constatações preliminares, importa, em primeiro lugar, salientar, por um lado, que, em conformidade com a nota 1, segundo parágrafo, alínea ij), do capítulo 13 da NC, as «oleorresinas de extração» referidas na posição 3301 da NC estão excluídas da posição 1302 desta nomenclatura e, por outro, que, por força da nota 1, alínea a), do capítulo 33 da NC, os «extratos vegetais» abrangidos pela posição 1302 da NC estão excluídos deste capítulo 33.

46 Por conseguinte, para que, por força da exclusão prevista na nota 1, segundo parágrafo, alínea ij), do capítulo 13 da NC, a mercadoria em causa no processo principal não possa ser classificada na subposição 1302 19 05 da NC, que, como foi salientado no n.º 41 do presente acórdão, visa a oleorresina de baunilha, mas deve ser considerada uma oleorresina de extração, na aceção da posição 3301 da NC, ou uma mistura de substâncias odoríferas ou à base de uma dessas substâncias, na aceção da posição 3302 da NC, é necessário, em todo o caso, que essa mercadoria não seja um extrato vegetal, na aceção da posição 1302 da NC.

47 Ora, não é esse o caso. Com efeito, afigura-se que a referida mercadoria deverá ser considerada um extrato vegetal, na aceção da posição 1302 da NC e, mais concretamente, como uma oleorresina de baunilha, na aceção da subposição 1302 19 05 da mesma.

48 A este respeito, importa sublinhar que a circunstância de as Notas Explicativas do SH indicarem com precisão que a posição 1302 do mesmo apenas visa os extratos vegetais não compreendidos em outras posições não permite excluir, por si só, que uma mercadoria como a que está em causa no processo principal deva ser considerada um extrato vegetal, na aceção da posição 1302 da NC, pelo facto de poder estar abrangida por posições mais específicas, mais concretamente as posições 3301 e 3302 da NC.

49 Com efeito, não resulta de modo algum da posição 1302 da NC, nem das notas que a acompanham, que esta posição deva ser considerada uma posição subsidiária, ao contrário de algumas das posições da NC que enunciam expressamente essa característica. Ora, as Notas Explicativas do SH não são vinculativas e não podem, por conseguinte, prevalecer sobre as disposições da NC nem alterar o teor das mesmas (v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, n.os 28 e 47).

50 Em todo o caso, decorre das Notas Explicativas do SH que, no que respeita à sua posição 1302, as posições mais específicas a que se faz referência são as previstas no fim da parte A da nota em causa. Ora, a lista dos produtos que nela figura não menciona os produtos incluídos nas posições 3301 ou 3302 do SH.

51 Em segundo lugar, importa salientar que, primeiro, embora tenha sido extraído de vagens de baunilha através do recurso ao etanol, o produto intermédio, referido no n.º 24 do presente acórdão, pode ser qualificado de oleorresina de baunilha, na aceção da posição 1302 19 05 da NC.

52 Com efeito, a nota 1, primeiro parágrafo, do capítulo 13 da NC prevê expressamente que o «extrato de piretro» está abrangido pela posição 1302 da NC. Ora, segundo as Notas Explicativas do SH, este extrato é obtido «por extração através de um solvente orgânico», à semelhança do produto intermédio referido no n.º 24 do presente acórdão.

53 Além disso, a posição 1301 da NC visa, nomeadamente, as oleorresinas naturais. Em contrapartida, a oleorresina de baunilha, na aceção da subposição 1302 19 05 da NC, deve, por conseguinte, ser considerada um extrato vegetal obtido não de maneira «natural», mas através de um processo de extração tecnológica, nomeadamente com recurso a um solvente.

54 Esta interpretação é ainda confirmada pelas Notas Explicativas da NC, no que respeita à posição 1302, as quais precisam que «os extratos vegetais da posição 1302 são matérias vegetais em bruto obtidas, por exemplo, por extração com solventes».

55 Em segundo lugar, é verdade que, como sublinha o órgão jurisdicional de reenvio, para a obtenção da mercadoria em causa no processo principal, este produto intermédio é fortemente diluído com etanol e água. No entanto, há que observar, antes de mais, que, como indicam as Notas Explicativas da NC quanto à posição 1302, um extrato vegetal continua a estar abrangido por esta posição mesmo que sofra uma operação de transformação ligada à sua normalização.

56 Do mesmo modo, as Notas Explicativas do SH precisam, no que respeita à posição 1302, que estão igualmente abrangidos por esta posição os «extratos fluidos», a saber, «soluções de extratos [vegetais] em álcool […] em geral […] tituladas», de modo a apresentar, no momento da sua comercialização, um teor uniforme de extrato vegetal no produto.

57 Por outro lado, nem as disposições da NC ou do SH nem as suas notas explicativas fixam um limite máximo no que respeita às quantidades de outros produtos que podem ser utilizadas para normalizar o extrato vegetal em causa.

58 Daqui resulta que, quando a diluição de um extrato vegetal se destine a assegurar a normalização deste, a mesma não obsta a que o extrato vegetal assim diluído continue a estar abrangido pela posição 1302 da NC.

59 Ora, no caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, segundo o importador da mercadoria em causa no processo principal, a diluição do produto intermédio com álcool e água serve precisamente para fixar, nessa mercadoria, o teor em vanilina em 0,5 % e, portanto, para a sua normalização.

60 Em terceiro lugar, há que salientar que as Notas Explicativas do SH indicam, no que respeita às posições 1302 e 3301 do SH, que os extratos vegetais abrangidos pela sua posição 1302 se distinguem das oleorresinas de extração, na aceção da sua posição 3301, na medida em que contêm normalmente, além dos constituintes odoríferos voláteis, uma proporção muito mais significativa dos outros constituintes da planta do que as oleorresinas de extração referidas na posição 3301 do SH.

61 Esse parece ser esse o caso da mercadoria em causa no processo principal, uma vez que a proporção de resíduos secos da vagem de baunilha aí existente, segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, é nove vezes superior à proporção de vanilina.

62 Tendo em conta as considerações precedentes, importa responder à primeira a terceira questões que a NC deve ser interpretada no sentido de que uma mercadoria composta por cerca de 85 % de etanol, 10 % de água, 4,8 % de resíduo seco, cujo teor médio de vanilina é de 0,5 % e que é obtida diluindo, para efeitos de normalização, em água e em etanol um produto intermédio, ele próprio extraído da vagem de baunilha com recurso ao uso de etanol, está abrangida pela subposição 1302 19 05 dessa nomenclatura.

Quanto à quarta questão

63 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que uma oleorresina de baunilha abrangida pela subposição 1302 19 05 da NC deve ser considerada um «aroma», na aceção desta disposição.

64 O artigo 27.º da Diretiva 92/83 prevê que os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo instituído por esta os produtos abrangidos por esta diretiva, nomeadamente quando esses produtos sejam utilizados para a produção de aromas destinados à preparação de alimentos e de bebidas não alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol.

65 A título preliminar, importa salientar que decorre da própria redação desse artigo 27.º que somente os produtos abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva 92/83 podem beneficiar de uma isenção ao abrigo do mesmo artigo. Em contrapartida, pouco importa se esses produtos fazem parte da uma mercadoria que, enquanto tal, não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta diretiva (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de junho de 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, n.ºs 35 e 37, e de 9 de dezembro de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, n.º 26).

66 Ora, entre os ingredientes da mercadoria em causa no processo principal, apenas o etanol parece estar abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 92/83, por força do seu artigo 20.º, primeiro travessão, em conjugação com a posição 2207 da NC. Daqui resulta que só este ingrediente pode ser objeto de uma isenção nos termos do artigo 27.º da mencionada diretiva, desde que seja utilizado para a produção de aromas destinados à preparação de alimentos e de bebidas não alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol.

67 Feita esta precisão, importa salientar que, uma vez que o conceito de «aroma» não está definido na Diretiva 92/83 nem na NC, os seus significado e alcance devem ser determinados de acordo com o sentido habitual desse conceito na linguagem corrente, tendo em atenção o contexto em que é utilizada e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, Acórdão de 3 de setembro de 2014, Deckmyn e Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, n.º 19 e jurisprudência referida).

68 Ora, no seu sentido usual, o conceito de «aroma» remete para um ingrediente que confere um sabor ou um odor específicos a um determinado produto. Tal interpretação não é, aliás, contrariada pela economia geral ou pelos objetivos da Diretiva 92/83.

69 Daqui resulta que, desde que se encaixe nessa definição, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, uma oleorresina de baunilha deve ser considerada um «aroma», na aceção do artigo 27.º desta diretiva, e nenhum imposto especial de consumo pode ser cobrado sobre o etanol que contém quando esse aroma se destine à preparação de alimentos e de bebidas não alcoólicas cujo teor alcoólico não seja superior a 1,2 % vol.

70 Esta interpretação não pode ser posta em causa pelas orientações adotadas pelo Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão, mencionadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

71 Com efeito, mesmo admitindo que essas orientações tivessem pretendido excluir as oleorresinas de baunilha do conceito de «aroma», na aceção do artigo 27.º da Diretiva 92/83, não deixa de ser verdade que as competências desse comité, tal como estavam fixadas no artigo 24.º, n.ºs 2 e 4, da

Diretiva 92/12 à data em que essas orientações foram adotadas, se limitavam a adotar as medidas para a aplicação das disposições do direito da União relativas aos direitos de consumo, não permitindo ao referido comité alterar essas disposições nem, por conseguinte, o autorizando a restringir o conceito de «aroma», na aceção do mencionado artigo 27.º

72 Além disso, as competências do Comité dos Impostos Especiais de Consumo da Comissão, tal como passaram a estar definidas nos artigos 43.º e 44.º da Diretiva 2008/118, que revogou a Diretiva 92/83, também não lhe permitem restringir o alcance desse conceito.

73 Resulta de todas as considerações precedentes que o artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que uma oleorresina de baunilha abrangida pela subposição 1302 19 05 da NC deve ser considerada um «aroma», na aceção desta disposição, desde que constitua um ingrediente que confere um sabor ou um odor específicos a um determinado produto.

Quanto às despesas

74 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 (Nona Secção) declara:

1) **A Nomenclatura Combinada que figura no anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, conforme alterada pelo Regulamento de Execução (UE) 2015/1754 da Comissão, de 6 de outubro de 2015, deve ser interpretada no sentido de que uma mercadoria composta por cerca de 85 % de etanol, 10 % de água, 4,8 % de resíduo seco, cujo teor médio de vanilina é de 0,5 % e que é obtida diluindo, para efeitos de normalização, em água e em etanol um produto intermédio, ele próprio extraído da vagem de baunilha com recurso ao uso de etanol, está abrangida pela subposição 1302 19 05 dessa nomenclatura.**

2) **O artigo 27.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, deve ser interpretado no sentido de que uma oleorresina de baunilha abrangida pela subposição 1302 19 05 da Nomenclatura Combinada que figura no anexo I do Regulamento n.º 2658/87, conforme alterada pelo Regulamento de Execução n.º 2015/1754, deve ser considerada um «aroma», na aceção desta disposição, desde que constitua um ingrediente que confere um sabor ou um odor específicos a um determinado produto.**

Assinaturas