Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

1 de agosto de 2025*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 98.º — Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços — Regulamentação nacional que recorre à Nomenclatura Combinada para delimitar a categoria dos bens sujeitos a uma taxa reduzida — Regulamento (CEE) n.º 2658/87 — Nomenclatura combinada — Posições pautais — Posição 4902 — Alcance — Conceito de "publicações periódicas, impressos" — Cadernos que contenham quebra-cabeças de *sudoku* de números e publicados periodicamente — Ausência de um texto composto principalmente por carateres alfabéticos»

No processo C-375/24,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de Berlim-Brandemburgo, Alemanha), por Decisão de 18 de abril de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de maio de 2024, no processo

Keesing Deutschland GmbH

contra

Finanzamt für Körperschaften II,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: N. Jääskinen, presidente de secção, A. Arabadjiev (relator) e M. Condinanzi, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de Keesing Deutschland GmbH, por C. Höink, Rechtsanwalt,

– em representação do Governo Alemão, por J. Möller e N. Scheffel, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Björkland, A. Demeneix e B.-R. Killmann, 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 da posição pautal 4902 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), na versão resultante do Regulamento de Execução (UE) 2018/1602 da Comissão, de 11 de outubro de 2018 (JO 2018, L 273, p. 1) (a seguir «NC»), bem como dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Keesing Deutschland GmbH ao Finanzamt für Körperschaften II (Serviço de Finanças Públicas para Pessoas Coletivas II, Alemanha) (a seguir «Finanzamt») a respeito da determinação da taxa do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a aplicar à entrega de cadernos que contenham quebra-cabeças de *sudoku* de números.

Quadro jurídico

Direito internacional

3 O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (a seguir «SH») foi elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, atual Organização Mundial das Alfândegas (OMA), instituído pela Convenção relativa à criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira, celebrada em Bruxelas, em 15 de dezembro de 1950. O SH foi instituído pela Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983 [*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1503, p. 4, n.º 25910 (1988)], e aprovado, com o seu Protocolo de alteração de 24 de junho de 1986, 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 seguir «Convenção sobre o SH»). As notas explicativas do SH são elaboradas pela OMA em conformidade com as disposições dessa convenção.

4 Em conformidade com o artigo 2.º da Convenção sobre o SH, o anexo desta convenção, no qual figura o SH, faz parte integrante da referida convenção e qualquer referência a esta aplica-se também a esse anexo.

5 Por força do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), desta convenção, cada parte contratante compromete-se, nomeadamente, a alinhar as respetivas nomenclaturas pautal e estatísticas pelo SH, primeiro, utilizando todas as posições e as subposições do SH, sem aditamentos nem modificações, bem como os respetivos códigos numéricos; segundo, aplicando as Regras Gerais de Interpretação do SH, sem aditamentos nem modificações, bem como todas as Notas de Secção, de Capítulo e de Subposição, sem modificar a sua estrutura; e, terceiro, respeitando a ordem numérica do SH.

6 A fórmula final da Convenção sobre o SH especifica que os textos em língua francesa e inglesa desta convenção fazem igualmente fé.

7 As considerações gerais que figuram nas notas explicativas relativas ao capítulo 49 do SH têm a seguinte redação:

«Salvo algumas raras exceções mencionadas mais adiante, o presente capítulo abrange todos os artigos cuja razão de ser é determinada pelo facto de conterem impressões ou ilustrações.

[…]

No âmbito do presente Capítulo, o termo "impresso" abrange não só os processos manuais de impressão (por exemplo, gravuras e estampas tiradas à mão, que não sejam exemplares originais), mas também os diversos processos de impressão mecânica (tipografia, *offset*, litografia, fotogravura, etc.), bem como a fotografia por reprodução direta, a fotocópia, a termocópia, a datilografia ou a reprodução controlada por uma máquina automática para processamento de dados (v. a nota 2 do presente capítulo). Não se tem em conta a natureza dos carateres utilizados: alfabetos e sistemas de numeração de qualquer tipo, sinais estenográficos, sinais do alfabeto Morse ou códigos convencionais semelhantes, carateres Braille, notações e símbolos musicais, nem a presença de ilustrações ou desenhos. O termo "impresso" não abrange, porém, as impressões e ilustrações obtidas por repetição de um mesmo motivo (*indiennage*).

[…]»

8 A nota explicativa relativa à subposição 4902 do SH prevê:

«O caráter distintivo dos artigos incluídos nesta posição reside no facto de serem publicados em série contínua, com o mesmo título e em intervalos regulares, apresentando-se cada exemplar datado (mesmo com a simples indicação de um período do ano, por exemplo, primavera de 1996) e, em geral, numerados. Podem ser constituídos por simples folhas soltas ou encontrar-se brochados, mas quando cartonados ou encadernados, classificam-se na posição 4901. As coleções que se apresentem sob uma capa comum, mesmo simplesmente brochadas, também se classificam na posição 4901. Estas publicações, que contêm, na maior parte das vezes, textos impressos, podem ser também amplamente ilustradas ou mesmo constituídas principalmente por gravuras e conter publicidade.

[…]»

Direito da União

NC

9 Como resulta do artigo 1.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2658/87, a NC, estabelecida pela Comissão Europeia, regula a classificação pautal das mercadorias importadas para a União Europeia.

10 Por força do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2658/87, a NC reproduz as posições e subposições com seis algarismos do SH, e apenas o sétimo e oitavo algarismos constituem subdivisões que lhe são próprias.

11 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, deste regulamento, a Comissão adotará anualmente um regulamento com a versão completa da NC e das taxas autónomas e convencionais dos direitos da pauta aduaneira comum, tal como resulta das medidas adotadas pelo Conselho da União Europeia ou pela Comissão. Esse regulamento é publicado no *Jornal Oficial da União Europeia* até 31 de outubro e é aplicável a partir de 1 de janeiro do ano seguinte.

12 Resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a versão da NC aplicável no processo principal é a que decorre do Regulamento de Execução 2018/1602.

13 As Regras Gerais para a interpretação da NC, que figuram no anexo I, primeira parte, título I, secção A, deste regulamento de execução, preveem:

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

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:

[…]»

14 A segunda parte da NC, intitulada «Tabela de direitos», contém uma secção X, intitulada «Pastas de madeira ou de outras matérias fibrosas celulósicas; papel ou cartão para reciclar (desperdícios e aparas); papel ou cartão e suas obras», no qual figura o capítulo 49, intitulado «Livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas».

15 A tabela dos direitos deste capítulo 49, na versão aplicável ao litígio no processo principal, continha as seguintes posições:

«Código NC	Designação das mercadorias	Taxas dos direitos convencionais (%)	Unidade suplementar
1	2	3	4
4901	Livros, brochuras e impressos semelhantes, mesmo em folhas soltas:		
4901 10 00	– Em folhas soltas, mesmo dobradas	Isenção	–
	– Outros:		
4901 91 00	– – Dicionários e enciclopédias, mesmo em fascículos	Isenção	–
4901 99 00	– – Outros	Isenção	–
4902	Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou que contenham publicidade:		
4902 10 00	– Que se publiquem pelo menos quatro vezes por semana	Isenção	–
4902 90 00	– Outros	Isenção	–
4903 00 00	Álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças	Isenção	–
4904 00 00	Música manuscrita ou impressa, ilustrada ou não, mesmo encadernada	Isenção	–
4905	Obras cartográficas de qualquer espécie, incluindo as cartas murais, as plantas topográficas e os globos, impressos:		
[…]			
4906 00 00	Planos, plantas e desenhos, de arquitetura, de engenharia e outros planos e desenhos industriais, comerciais, topográficos ou semelhantes, originais, feitos à mão; textos manuscritos; reproduções fotográficas em papel sensibilizado e cópias a papel-químico (papel-carbono) dos planos, plantas, desenhos ou textos acima referidos	Isenção	–
4907 00	Selos postais, fiscais e semelhantes, não obliterados, tendo ou destinando-se a ter curso legal no país em que têm, ou terão, um valor facial reconhecido; papel selado; notas; cheques; certificados de ações ou de obrigações e títulos semelhantes:		
[…]			
4908	Decalcomanias de qualquer espécie:		
[…]			

4909 00 00	Cartões-postais impressos ou ilustrados; cartões impressos com votos ou mensagens pessoais, mesmo ilustrados, mesmo com envelopes, guarnições ou aplicações	Isenção	–
4910 00 00	Calendários de qualquer espécie, impressos, incluindo os blocos-calendários para desfolhar	Isenção	–
4911	Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias:		
4911 10	– Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes:		
4911 10 10	– – Catálogos comerciais	Isenção	–
4911 10 90	– Outros	Isenção	–
	– Outros:		
4911 91 00	– – Estampas, gravuras e fotografias	Isenção	–
4911 99 00	– – Outros	Isenção	–»

Diretiva 2006/112/CE

16 O artigo 98.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva (UE) 2018/1713 do Conselho, de 6 de novembro de 2018 (JO 2018, L 286, p. 20) (a seguir «Diretiva IVA»), prevê:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III. As taxas reduzidas não se aplicam aos serviços prestados por via eletrónica, com exceção dos abrangidos pelo ponto 6) do anexo III.

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a [NC] para delimitar com exatidão cada categoria.»

17 O ponto 6 do anexo III da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Fornecimento, incluindo o empréstimo por bibliotecas, de livros, jornais e publicações periódicas, em suporte físico ou por via eletrónica, ou ambos (incluindo brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), com exceção das publicações total ou predominantemente destinadas a publicidade e das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música.»

Direito alemão

18 O § 12.º, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), prevê:

«A taxa do imposto é reduzida para 7 % para as seguintes operações:

1. a entrega, a importação e a aquisição intracomunitária dos bens referidos no anexo 2, com exceção dos bens mencionados no n.º 49, alínea f), e nos n.os 53 e 54 [do anexo 2]»;

19 O anexo 2 da UStG tem a seguinte redação:

«N.º de ordem	Designação das mercadorias	Pauta aduaneira (capítulo, posição, subposição)
[…]		
49	Livros, jornais e outros produtos da indústria gráfica com exceção dos produtos relativamente aos quais existam restrições por serem veículos de transmissão de conteúdos prejudiciais para menores ou sujeitos a deveres de informação nos termos do § 15, n.os 1 a 3 e 6 da Jugendschutzgesetz (Lei de Proteção de Menores) com a redação respetivamente em vigor, bem como das publicações consagradas essencialmente à publicidade (incluindo publicidade a viagens), nomeadamente	
	[…]	[…]
	b) Jornais e outras escritos impressos periódicos, mesmo ilustrados ou que contenham publicidade (com exceção de folhetos publicitários, jornais de anúncios e semelhantes, consagrados essencialmente à publicidade),	Posição 4902
	[…]	[…]
	d) Música manuscrita ou impressa, ilustrada ou não, mesmo encadernada,	posição 4904 00 00
	[…]	
[…]»		

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 Em 2019, a Keesing Deutschland comercializou cadernos de passatempos com o título «*Sudoku-Varianten Spezial*». Trata-se de produtos impressos em brochuras de papel, cada um deles com cerca de 100 páginas, que são unidas por um clipe. Cada caderno contêm um prefácio,

uma ficha técnica e uma explicação das regras do *sudoku*, 88 quebra-cabeças de *sudoku* nos quais já estão inscritos alguns números de uma série de 1 a 9, numa grelha quadriculada, devendo os restantes números ser inscritos numa determinada sequência, as respetivas soluções e um anúncio na última página do caderno. A página do título contém o número da edição, uma referência à publicação periódica, a saber, de oito em oito semanas, bem como a data de publicação de cada caderno.

21 Na sua declaração de volume de negócios, a Keesing Deutschland aplicou aos montantes gerados pela venda desses cadernos a taxa reduzida de IVA de 7 %, prevista no § 12.º, n.º 2, ponto 1, da UStG, lido em conjugação com o n.º 49, alínea b), do anexo 2 desta lei, considerando que os referidos cadernos estão abrangidos pela posição 4902 da NC.

22 O Finanzamt recusou a aplicação desta taxa de IVA, por considerar que devia ser aplicada a taxa normal, com o fundamento de que os cadernos de passatempos em causa no processo principal deviam ser classificados na posição 4911 da NC, uma vez que não continham «texto qualificado» e, por conseguinte, não estavam abrangidos pelo conceito de «*Druckschrift*» (escritos impressos), utilizado na versão alemã da posição 4902 da NC.

23 A Keesing Deutschland interpôs então recurso da decisão do Finanzamt para o Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de Berlim-Brandeburgo, Alemanha), que é o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que esses cadernos deviam ser classificados na posição 4902 da NC. Em seu entender, o conceito de «*periodische Druckschriften*» (escritos impressos periódicos), utilizado na versão em língua alemã da posição 4902 da NC, não implica necessariamente a presença de uma sequência de letras. Das versões em língua inglesa e francesa desta posição, depreende-se que apenas é exigida a existência de um produto impresso publicado periodicamente para classificar as mercadorias em causa na referida posição. A versão em língua alemã da mesma posição, que aparentemente exige a existência de uma «*Schrift*» (escritura), contém, segundo a Keesing Deutschland, um erro de tradução. Por outro lado, os cadernos de passatempos em causa no processo principal contêm gráficos com um sistema de diferentes números. Ora, os números escritos também devem ser considerados uma «*Schrift*» (escritura), dado que empregam, à semelhança das sequências de letras, um sistema de símbolos gráficos utilizados para efeitos da comunicação humana.

24 O órgão jurisdicional de reenvio observa que o legislador alemão implementou a possibilidade, prevista no artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, de se referir à NC para delimitar com exatidão as categorias de bens a que os Estados-Membros aplicam as taxas reduzidas de IVA, e, assim, aplicar uma taxa de IVA de 7 %, nomeadamente, às entregas de «*periodische Druckschriften*» (escritos impressos periódicos), abrangida pela posição 4902 da NC. Por força da jurisprudência nacional, a questão da aplicação da taxa reduzida à entrega de certas categorias de bens depende, assim, unicamente da classificação desses bens nas posições ou subposições da NC.

25 Esse órgão jurisdicional considera que os cadernos de passatempos em causa no processo principal preenchem os requisitos enunciados na nota explicativa relativa à posição 4902 do SH, em especial o requisito da periodicidade. Por conseguinte, a única questão determinante para a resolução do litígio submetido a este órgão jurisdicional é a de saber se, para efeitos da classificação de bens nesta posição, se exige que os escritos impressos periódicos, na aceção do anexo 2 da UStG, contenham essencialmente um texto composto por sequências de letras.

26 O órgão jurisdicional de reenvio considera que se deve responder negativamente a esta questão. A este respeito, especifica que o termo «*Druckschrift*», utilizado na versão em língua alemã da posição 4902 da NC, significa «obra escrita impressa». O termo «*Schrift*», que designa «a totalidade de símbolos gráficos que formam um sistema fechado, mediante os quais a língua falada é registada e tornada legível» ou «um sistema de símbolos gráficos destinados à representação legível do discurso oral, texto escrito ou impresso», engloba não só as letras mas também os números.

27 Esta interpretação é corroborada, por um lado, pelas versões em língua inglesa e francesa da posição 4902 da NC, que não contêm nenhuma indicação quanto aos eventuais requisitos tipográficos que incidem sobre a obra escrita visada por esta posição, e, por outro, pelo objetivo prosseguido pelo anexo III da Diretiva IVA, que visa reduzir o custo de determinados bens considerados essenciais, em especial os livros, os jornais e as publicações periódicas, que promovam a formação dos cidadãos da União por via da leitura, a fim de facilitar o acesso do consumidor final a esses bens. Os cadernos de passatempos, como os que estão em causa no processo principal, devem ser abrangidos por este objetivo, uma vez que, nomeadamente, reforçam a capacidade de concentração, treinam a paciência e a persistência e podem ser utilizados no ensino de línguas estrangeiras para treinar o vocabulário ou, eventualmente, da música.

28 Por outro lado, a expressão «que contêm na maioria das vezes textos impressos», utilizada na nota explicativa relativa à posição 4902 do SH, sugere que a presença de um texto não é necessariamente uma característica essencial das publicações que devem ser classificadas nesta posição. Além disso, o facto de esta nota explicativa incluir igualmente na referida posição os escritos impressos «amplamente ilustrados» ou que contenham publicidade permite tratar da mesma maneira esses escritos e os escritos impressos periódicos que contenham principalmente números.

29 No caso de o Tribunal de Justiça considerar que os cadernos de passatempos que lhe foram submetidos não devem ser classificados na posição 4902 da NC, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal não exigem, em qualquer caso, a aplicação da taxa de IVA de 7 %, prevista no § 12.º, n.º 2, ponto 1, da UStG, lido em conjugação com o n.º 49, alínea b), do anexo 2 desta lei, a esses cadernos.

30 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de Berlim-Brandemburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A posição 4902 da [NC] pressupõe necessariamente que um produto impresso seja maioritariamente composto por sequências de letras, pelo que os denominados *Sudoku*s de números não podem ser classificados nesta posição?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

Os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade permitem que a taxa [reduzida de IVA] também seja aplicada ao fornecimento de cadernos de passatempos com *Sudoku*s de números que, embora não possam ser classificados na posição 4902 da NC, se destinam, do ponto de vista do consumidor médio, ao mesmo fim ou satisfazem o mesmo fim que os *Sudoku*s de letras e as palavras cruzadas que estão inequivocamente abrangidos na

posição 4902 da NC, ou que os *Sudoku*s de símbolos e os *Sudoku*s de pautas de música que devem indubitavelmente ser classificados na posição 4904 da NC, e que, por esse motivo, também estão sujeitos à taxa de imposto reduzida?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

31 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a posição pautal 4902 da NC deve ser interpretada no sentido de que estão abrangidas por esta posição mercadorias descritas como cadernos de papel brochados que contêm principalmente quebra-cabeças de *sudoku* impressos, nos quais já estão inscritos alguns números de uma série de 1 a 9, numa grelha quadriculada, devendo os restantes números ser inscritos numa determinada sequência, e que são publicados de oito em oito semanas.

32 A título preliminar, importa recordar que, segundo o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem recorrer à NC quando aplicam taxas reduzidas às categorias que se referem a entregas de bens, para determinar com exatidão a categoria em causa. Todavia, o recurso à NC é apenas uma forma entre outras de determinar com exatidão a categoria em causa (Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 39 e jurisprudência referida).

33 Por conseguinte, desde que as operações às quais se aplica a taxa reduzida sejam abrangidas por uma das categorias do anexo III da Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal seja respeitado, o legislador nacional é livre, quando delimita, no seu direito interno, as categorias às quais pretende aplicar essa taxa reduzida, de classificar as entregas de bens e as prestações de serviços incluídas nas categorias do anexo III da Diretiva IVA segundo o método que considera mais adequado (Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 40).

34 Daqui resulta que, não obstante o facto de, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 2658/87, a NC retomar a nomenclatura do SH e de, por força do artigo 3.º, n.º 1, da Convenção sobre o SH, as partes contratantes nesta Convenção, entre as quais figura a União, se comprometerem a que as suas nomenclaturas pautais e estatísticas estejam em conformidade com o SH e a não alterar o âmbito de aplicação das posições deste, os Estados-Membros continuam a ser, em princípio, livres de delimitar as entregas de bens às quais se aplicam as taxas reduzidas por referência a categorias que não coincidem necessariamente com as posições ou subposições da NC, quando recorram a esta para efeitos da aplicação do artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva IVA, desde que sejam respeitadas as condições recordadas no número anterior.

35 No caso em apreço, resulta, todavia, das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, no que respeita à entrega das «*periodische Druckschriften*» (escritos impressos periódicos), o legislador alemão aplicou a possibilidade prevista no artigo 98.º da Diretiva IVA referindo-se unicamente à posição 4902 da NC.

36 Uma vez que a qualificação das operações tributáveis segundo as categorias do anexo III da Diretiva IVA é uma condição prévia indispensável à verificação da aplicabilidade de uma taxa reduzida de IVA, cabe ao Tribunal de Justiça definir os critérios úteis para esta apreciação, a qual incumbe ao juiz nacional (Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 46).

37 A este respeito, importa recordar que, quando é submetido ao Tribunal de Justiça um reenvio prejudicial em matéria de classificação pautal, a sua função consiste mais em esclarecer os juízes nacionais sobre os critérios cuja aplicação lhes permitirá classificar corretamente os produtos em causa na NC do que em proceder, ele próprio, a essa classificação. Com efeito, a qualificação, para efeitos da sua classificação pautal, das mercadorias em causa resulta de uma apreciação puramente factual que não cabe ao Tribunal de Justiça efetuar no quadro de um reenvio prejudicial (Acórdãos de 7 de novembro de 2002, Lohmann e Medi Bayreuth, C-260/00 a C-263/00, EU:C:2002:637, n.º 26, e de 8 de maio de 2025, Prisum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, n.º 33).

38 Feita esta precisão, importa recordar que, em conformidade com a regra geral 1 para a interpretação da NC, a classificação das mercadorias é determinada segundo os termos das posições e das notas de secções e de capítulos desta nomenclatura.

39 Para garantir a segurança jurídica e a facilidade dos controlos, o critério decisivo para a classificação pautal das mercadorias deve ser procurado, de maneira geral, nas suas características e propriedades objetivas, como definidas no texto da posição da NC e das notas de secção ou de capítulo (Acórdãos de 10 de dezembro de 1975, Vandertaelen e Maes, 53/75, EU:C:1975:173, n.º 9, e de 28 de novembro de 2024, BG Technik, C-129/23 e C-567/23, EU:C:2024:995, n.º 39).

40 Além disso, o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que, apesar de as notas explicativas do SH e da NC não terem força vinculativa, constituem instrumentos importantes para assegurar uma aplicação uniforme da pauta aduaneira comum e fornecem, enquanto tais, elementos válidos para a sua interpretação (Acórdãos de 15 de fevereiro de 1977, Dittmeyer, 69/76 e 70/76, EU:C:1977:25, n.º 4, e de 8 de maio de 2025, Prisum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, n.º 35).

41 Quanto à redação da posição 4902 da NC, há que salientar que existem divergências entre as diferentes versões linguísticas desta posição, nomeadamente entre as versões em língua francesa, inglesa e alemã.

42 Com efeito, a versão em língua francesa da referida posição prevê que esta compreende os «*journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité*» (jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou que contenham publicidade), ao passo que a versão em língua inglesa da mesma posição visa os *newspapers, journals and periodicals, whether or not ilustrated or containing advertising materia*l (jornais, revistas e periódicos, mesmo ilustrados ou contendo material publicitário). A versão em língua alemã da posição 4902 da NC refere-se, por sua vez, aos «*Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend*» (jornais e outros escritos impressos periódicos incluindo os que contenham imagens ou publicidade).

43 A este respeito, importa recordar que, em caso de disparidade entre as diferentes versões linguísticas de uma disposição do direito da União em questão, esta deve ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (Acórdãos de 27 de outubro de 1977, Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, n.º 14, e de 30 de abril de 2025, Celní jednatelství Zelinka, C-330/24, EU:C:2025:296, n.º 19).

44 Além disso, a necessidade de uma aplicação e, por conseguinte, de uma interpretação uniformes de um ato da União exige que esse ato seja interpretado em função tanto da vontade real do seu autor como do fim por ele prosseguido, à luz, nomeadamente, de todas as suas versões linguísticas (Acórdãos de 12 de novembro de 1969, Stauder, 29/69, EU:C:1969:57, n.ºs 2 e 3, e de 18 de janeiro de 2024, Regionalna direktsia «Avtomobilna administratsia» Pleven, C-227/22, EU:C:2024:57, n.º 43).

45 Quanto à finalidade da NC, como salientado no n.º 34 do presente acórdão, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, alínea a), do Regulamento n.º 2658/87, a NC retoma a nomenclatura do SH.

46 Ora, como também foi sublinhado no n.º 34, por força do artigo 3.º, n.º 1, da Convenção sobre o SH, as partes contratantes nesta Convenção, entre as quais figura a União, comprometem-se a alinhar as respetivas nomenclaturas pautal e estatística pelo SH e a não alterar o alcance das suas posições (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2021, Vogel Import Export, C-62/20, EU:C:2021:288, n.º 53).

47 Importa, portanto, referirmo-nos, em primeiro lugar, às versões em língua francesa e inglesa da posição 4902 da NC, que correspondem, respetivamente, às versões em língua francesa e inglesa da posição 4902 do SH, uma vez que a NC foi fixada com base no SH em que apenas os textos em língua francesa e inglesa fazem fé, por força da fórmula final da convenção sobre o SH (v., neste sentido, Acórdão de 9 de dezembro de 1997, Knubben Speditions, C-143/96, EU:C:1997:597, n.º 15).

48 A este respeito, primeiro, resulta da redação da posição 4902 da NC, nas suas versões em língua francesa e inglesa, que estão abrangidas por esta posição, nomeadamente, as publicações periódicas impressas.

49 Esta interpretação é confirmada pela nota explicativa relativa à posição 4902 do SH, que precisa, por um lado, que «[o] caráter distintivo dos artigos incluídos nesta posição reside no facto de serem publicados em série contínua, com o mesmo título e em intervalos regulares, apresentando-se cada exemplar datado […] e, em geral, numerados» e, por outro, que as publicações periódicas abrangidas pela referida posição «contêm, na maior parte das vezes, textos impressos [e] podem ser também amplamente ilustradas ou mesmo constituídas principalmente por gravuras e conter publicidade».

50 Segundo, nada na redação da posição 4902 da NC, nas suas versões em língua francesa e inglesa, sugere que só devem ser classificadas nesta posição as publicações periódicas que contenham principalmente escritos e ainda menos que a referida posição apenas compreende as publicações periódicas que contenham principalmente texto.

51 Pelo contrário, como salientou, em substância, o órgão jurisdicional de reenvio, a utilização da expressão «na maioria das vezes» na parte da nota explicativa relativa à posição 4902 do SH referida em segundo lugar no n.º 49 do presente acórdão leva a considerar que é certo que as

publicações periódicas que contêm principalmente texto impresso estão abrangidas por esta posição, mas que esta inclui igualmente publicações periódicas com um conteúdo diferente do texto.

52 Terceiro, como observou a Comissão, resulta das considerações gerais que figuram nas notas explicativas relativas ao capítulo 49 do SH que, no texto deste capítulo, o termo «impresso» não tem um alcance diferente em função da «natureza dos carateres utilizados: alfabetos e sistemas de numeração de qualquer tipo, sinais estenográficos, sinais do alfabeto Morse ou códigos convencionais semelhantes, carateres Braille, notações e símbolos musicais, nem a presença de ilustrações ou desenhos».

53 No que respeita, em segundo lugar, ao exame comparativo das versões do texto da posição 4902 da NC em todas as línguas oficiais da União, importa salientar que este exame revela que a versão em alemão desta disposição é a única que visa «escritos impressos» («*Druckschriften*»). A título de exemplo, há que citar as versões desta posição nas línguas espanhola, checa, grega, inglesa, francesa, neerlandesa, finlandesa e sueca, que empregam, respetivamente, os termos «*publicaciones periódicas, impresos*», «*periodika*», «περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες», «*periodicals*», «*publications périodiques imprimées*», «*tijdschriften*», «*aikakauslehdet*» e «*tidskrifter*».

54 Resulta das considerações expostas nos n.os 48 a 53 do presente acórdão que devem ser classificadas na posição 4902 da NC, nomeadamente, as publicações periódicas impressas sem que se exija que contenham principalmente texto.

55 No caso em apreço, sob reserva de as mercadorias em causa no processo principal constituírem publicações periódicas impressas, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, há que considerar que são suscetíveis de ser abrangidas pela posição 4902 da NC.

56 Por outro lado, uma vez que as características dessas mercadorias correspondem às da definição que figura nessa posição, a circunstância, invocada pelo Governo Alemão, de essas mercadorias não serem especificamente visadas como exemplos pelas posições 4901 a 4910 da NC nem pelas notas explicativas do SH não pode constituir um obstáculo à sua classificação na posição 4902 da NC.

57 Tendo em conta o conjunto das considerações que precedem, há que responder à primeira questão que a posição pautal 4902 da NC deve ser interpretada no sentido de que estão abrangidas por esta posição mercadorias descritas como cadernos de papel brochados que contêm principalmente quebra-cabeças de *sudoku* impressos, nos quais já estão inscritos alguns números de uma série de 1 a 9, numa grelha quadriculada, devendo os restantes números ser inscritos numa determinada sequência, e que são publicados de oito em oito semanas.

Quanto à segunda questão

58 Resulta da decisão de reenvio que a segunda questão só é submetida em caso de resposta negativa à primeira questão. Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

59 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:

A posição pautal 4902 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, na versão resultante do Regulamento de Execução (UE) 2018/1602 da Comissão, de 11 de outubro de 2018,

deve ser interpretada no sentido de que:

estão abrangidas por esta posição mercadorias descritas como cadernos de papel brochados que contêm principalmente quebra-cabeças de *sudoku* impressos, nos quais já estão inscritos alguns números de uma série de 1 a 9, numa grelha quadriculada, devendo os restantes números ser inscritos numa determinada sequência, e que são publicados de oito em oito semanas.

Assinaturas