CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO SAGGIO

apresentadas em 23 de Março de 2000 *

1. Por despacho entrado em 14 de Dezembro de 1998, o Tampereen käräjäoikeus (tribunal de primeira instância) submeteu ao Tribunal de Justiça — no contexto de um litígio de natureza cível entre a administração aduaneira finlandesa (tullihallitus) e algumas pessoas já condenadas penalmente por contrabando de álcool etílico — uma questão prejudicial relativa à aplicabilidade de direitos aduaneiros, imposto especial sobre o consumo e imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») à importação para o território finlandês (logo comunitário) de lotes de álcool etílico de contrabando proveniente de países terceiros.

Legislação comunitária relevante

2. Para começar, resumiremos as disposições relevantes do direito comunitário aplicáveis à matéria controvertida, relativas respectivamente: a) aos direitos aduaneiros; b) aos impostos especiais sobre o consumo; c) ao IVA.

3. Em relação aos direitos aduaneiros, importa referir o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário [1] (a seguir «código»). Nos termos dos artigos 202.º, n.º 1, alínea a), e 212.º do código, a obrigação de pagamento dos direitos constitui-se na «introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação», mesmo se «não se constitui nenhuma dívida aduaneira na introdução irregular... de moeda falsa e de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas que não façam parte do circuito económico estritamente vigiado pelas autoridades competentes com vista a uma utilização para fins médicos e científicos». As disposições referidas aplicam-se ao álcool etílico não desnaturado, nos termos da pauta aduaneira comum [2].

4. Quanto aos impostos especiais de consumo, a Directiva 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 [3], aplicável ao álcool e às bebidas alcoólicas por força do artigo 3.º, n.º 1, segundo travessão, dispõe no artigo 6.º, n.º 1, alínea c), que «o imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo» dos produtos referidos, uma vez que a expressão «introdução no consumo» tem também em vista

* Língua original: italiano.

1 — JO L 302, p. 1.
2 — Códigos NC 2207 e NC 2208.
3 — JO L 76, p. 1.

a importação «irregular» dos produtos em causa. Por outro lado, a Directiva 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 [4], impõe aos Estados-Membros, no artigo 19.°, a aplicação de um imposto especial sobre o consumo de álcool etílico, de acordo com taxas harmonizadas, e permite-lhes, nos termos do artigo 27.°, n.° 1, alíneas a) e b), isentar do imposto especial harmonizado sobre o consumo apenas o álcool desnaturado.

5. Por último, no que respeita ao IVA, a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [5] (a seguir «Sexta Directiva»), dispõe, no artigo 2.°, que estão sujeitas a IVA as «importações de bens» de qualquer tipo.

Legislação nacional relevante

6. A Lei finlandesa n.° 1143, de 8 de Dezembro de 1994, relativa ao álcool («alkoholaki»), define este último como «o álcool etílico ou a solução aquosa com um volume de álcool etílico superior a 60% e que não seja desnaturado» (artigo 3.°, n.° 2, ponto 4) e autoriza a importação apenas por operadores económicos munidos de uma licença apropriada ou por pessoas a quem tenha sido concedida uma licença para uso próprio (artigo 8.°, n.° 2).

7. Segundo as Leis finlandesas n.° 1469, de 29 de Dezembro de 1994, relativa ao imposto sobre o fabrico («valmisteverotuslaki»), e n.° 1471, de 29 de Dezembro de 1994, relativa à tributação do álcool e das bebidas alcoólicas («laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta»), estão sujeitos ao imposto especial sobre o consumo o álcool e as bebidas alcoólicas produzidos na Finlândia provenientes de outro Estado-Membro ou importados de países terceiros, salvo se for álcool completamente desnaturado ou, se for parcialmente desnaturado, se não for destinado ao consumo humano. Por outro lado, nos termos da Lei finlandesa n.° 1501, de 30 de Dezembro de 1995, relativa ao IVA («arvonlisäverolaki»), as mercadorias — incluindo o álcool etílico — importadas de países terceiros estão sujeitas ao pagamento de IVA na importação.

Factos do processo principal

8. Entre o Verão de 1996 e Novembro de 1997, K. Salumets, com a participação de outras pessoas, introduziu por contrabando

4 — JO L 316, p. 21.
5 — JO L 145, p. 1.

na Finlândia cerca de 100 000 litros de álcool etílico de origem chinesa e americana proveniente da Estónia. Uma parte do álcool encontrava-se já engarrafada e pronta a comercializar; em contrapartida, outra parte foi introduzida na Finlândia em contentores e aí engarrafada por métodos improvisados, num antigo estábulo e em condições de higiene duvidosas.

9. Os autores deste tráfico clandestino, uma vez identificados, foram condenados em 31 de Março de 1998 pelo tribunal penal finlandês em penas de prisão e multas. Uma parte (cerca de 9 500 litros) do álcool etílico de contrabando foi declarada perdida. Posteriormente, a administração aduaneira finlandesa propôs uma acção cível de indemnização no Tampereen käräjäoikeus contra K. Salumets e outros culpados, em que pedia o pagamento dos direitos aduaneiros, do imposto especial sobre o consumo e do IVA, cujo pagamento tinha sido sonegado, num total de cerca de 38 milhões de FIM, pelos lotes de álcool etílico importados para a Finlândia em contrabando. A acção fundamentava-se na legislação nacional relevante que, aliás, reflectia o teor da legislação comunitária acima referida.

Questão prejudicial

10. No âmbito do litígio acima referido, o Tampereen käräjäoikeus, por despacho de 8 de Dezembro de 1998, solicitou ao Tribunal de Justiça que esclarecesse, a título prejudicial, se o Código, as Directivas 92/12 e 92/83 bem como a Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a importação de álcool etílico de contrabando está sujeita ao pagamento de direitos aduaneiros, de imposto especial sobre o consumo e de IVA.

11. O órgão jurisdicional nacional, no referido despacho, precisou que a sua dúvida, que está na origem do pedido de decisão prejudicial, se deve ao facto de o álcool etílico em estado puro («pirtu»), que normalmente não se destina ao consumo imediato, não entrar em concorrência directa com as outras bebidas alcoólicas e ter um mercado consideravelmente mais reduzido, por força do regime de autorização a que está submetido na Finlândia. Por isso, o álcool etílico em estado puro apresenta significativas semelhanças com os estupefacientes e substâncias psicotrópicas, cuja comercialização não está sujeita a direitos aduaneiros, a imposto especial sobre o consumo nem a IVA. No caso presente, o álcool importado implicaria riscos para a saúde dos eventuais consumidores, devido à sua qualidade medíocre e a impurezas que continha, se bem que não pudesse ser comercializado mesmo diluído em soluções aquosas ou como base para outras bebidas.

Resposta à questão

12. Lembramos que o álcool etílico objecto do litígio no processo principal foi intro-

duzido por contrabando no território aduaneiro comunitário (Finlândia) com proveniência de um país terceiro (Estónia) sem ter sido colocado em livre prática nem submetido a uma tramitação aduaneira nos termos previstos no código. Nestas condições, qualquer outra mercadoria estaria sujeita ao pagamento de direitos aduaneiros, de imposto especial sobre o consumo e de IVA, de acordo com a legislação comunitária relevante e, por repercussão, com a legislação nacional que a transpôs. Assim sendo, por que razão não deverá o álcool etílico importado em contrabando estar sujeito aos mesmos encargos fiscais?

13. A tese defendida pelos demandados no processo principal — tese à qual o órgão jurisdicional de reenvio não parece ficar indiferente — baseia-se numa premissa segundo a qual o álcool etílico em estado puro não deveria ser considerado uma bebida destinada ao consumo normal, mas sim uma espécie de estupefaciente utilizado por alcoólicos, daí deduzindo que não pode fazer concorrência a outras bebidas alcoólicas livremente comercializadas. Além disso, no caso presente, o álcool importado da Estónia teria tido uma proveniência incerta, seria de qualidade medíocre e de pureza duvidosa; em suma, um produto perigoso para a saúde do eventual consumidor, impróprio para servir de base à preparação de outras bebidas cuja concentração de álcool é menor e, logo, insusceptível de uma qualquer comercialização. Por último, o mercado do álcool seria muito reduzido na Finlândia por força do regime de autorização aplicável no que respeita ao fabrico, comercialização, importação ou exportação deste produto. Por conseguinte, uma vez que, a propósito do álcool etílico em estado puro, não se pode falar de circuito comercial livre, este produto não seria objecto de uma verdadeira actividade económica na acepção do Tratado CE ficando assim fora do âmbito da legislação comunitária que sujeita a importação de mercadorias provenientes de países terceiros ao pagamento de direitos aduaneiros, de imposto especial sobre o consumo e de IVA.

14. Segundo os Governos finlandês, italiano e helénico e segundo a Comissão, o álcool etílico em estado puro não pode ser considerado de forma alguma um estupefaciente. Pelo contrário, constitui uma mercadoria como as outras, cuja importação para o território comunitário proveniente de países terceiros está sujeita aos encargos fiscais impostos à generalidade dos produtos. A esse respeito, o princípio da neutralidade fiscal e a necessidade de harmonização da cobrança de direitos aduaneiros, de impostos especiais sobre o consumo e de IVA opõem-se a uma distinção entre as mercadorias regularmente importadas e as que — como no caso presente — foram introduzidas por contrabando. Com efeito, graças a um preço final mais baixo, estas últimas entram em concorrência com os produtos importados no pleno respeito da lei e que são onerados pelos respectivos encargos fiscais.

15. A aproximação entre o álcool etílico em estado puro, por um lado, e os estupe-

facientes e outras substâncias psicotrópicas, por outro, não é convincente. É certo que o álcool etílico não é habitualmente consumido em estado puro e que, se ingerido em quantidades excessivas, pode prejudicar a saúde principalmente se ingerido por pessoas que sofram de alcoolismo crónico. Mas não se pode negar que o álcool etílico, ao contrário dos estupefacientes, é um produto legalmente presente no mercado, cujo fabrico, comercialização, importação e exportação, ainda que em alguns Estados-Membros sejam regulamentados ou limitados por disposições legais, não podem ser considerados proibidos por força da ilicitude intrínseca do produto. O álcool etílico não está, pois, abrangido pela convenção única sobre os estupefacientes assinada em Nova Iorque em 31 de Março de 1961 [6] e ratificada por todos os Estados-Membros da Comunidade. Pelo contrário, nas transacções comerciais é considerado uma mercadoria como as outras e está incluído — como já referimos — na pauta aduaneira comum (nomenclatura combinada). A situação do álcool etílico em estado puro apresenta semelhanças não tanto com os estupefacientes como com o tabaco e derivados: uma mercadoria reconhecida como perigosa para a saúde, mas cuja comercialização não é (por enquanto) ilícita e que não é (por enquanto) equiparada a uma droga.

16. As mesmas condições se aplicam quando — como no caso em apreço — o álcool importado é de proveniência incerta, de qualidade medíocre e pureza duvidosa. Estas características podem, com efeito, contribuir para tornar a ingestão desse produto mais perigosa, mas não lhe mudam a natureza de mercadoria intrinsecamente lícita. Um produto *legal* não pode, na realidade, transformar-se em estupefaciente por razões ligadas à sua proveniência, à sua qualidade ou à sua pureza.

17. Na nossa opinião, as derrogações previstas para os estupefacientes no que respeita ao pagamento de direitos aduaneiros, imposto especial sobre o consumo e IVA, derrogações essas baseadas na ideia de que os estupefacientes são mercadorias cuja comercialização é proibida por força da sua natureza ilícita, não são, pois, aplicáveis à importação de álcool etílico em contrabando. Afigura-se-nos oportuno analisar separadamente estas derrogações para explicar, tendo em conta a especificidade de cada uma delas, as razões que nos levam a recusar a sua aplicação ao caso em apreço.

18. No que respeita aos direitos aduaneiros, a jurisprudência do Tribunal de Justiça esclareceu, desde 1981 [7], que não se podem aplicar aos estupefacientes porque se trata de «mercadorias de uma tal natureza que não podem ser postas em circulação em nenhum dos Estados-Membros devendo, pelo contrário, ser apreendidas e retiradas de circulação logo que sejam descobertas» [8], com excepção de «um comércio estritamente controlado e limitado com

6 — *Recueil des traités des Nations unies*, 520, n.º 7515.

7 — Acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Horvath (50/80, Recueil, p. 385). O estupefaciente em causa neste acórdão era a heroína.

8 — *Idem*, n.º 11.

vista a uma utilização autorizada para fins farmacêuticos e medicinais» [9]. Os estupefacientes (e as substâncias psicotrópicas em geral) não podem — de acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça — ser equiparados a produtos «colocados no comércio e integrados no circuito económico» [10], não podendo, pois, estar sujeitos à regulamentação aduaneira. Esta interpretação, confirmada em 1982 [11], foi alargada em 1990 [12] à importação de moeda falsa. Lembramos que, baseando-se precisamente nessas interpretações das regras aduaneiras, o código, adoptado em 1992, dispõe expressamente, no artigo 212.°, que «não se constitui nenhuma dívida aduaneira na introdução irregular... de moeda falsa e de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas que não façam parte do circuito económico estritamente vigiado pelas autoridades competentes com vista a uma utilização para fins médicos e científicos». Contudo, o álcool etílico é, sem qualquer dúvida, um produto comercializado nos Estados-Membros e, por conseguinte, faz parte do circuito económico normal, razão pela qual não se lhe pode aplicar o regime ao abrigo do qual os estupefacientes e a moeda falsa não estão sujeitos a direitos aduaneiros.

19. No que respeita ao IVA, a jurisprudência comunitária, desde 1984 [13], tem salientado que a interpretação seguida que exclui os estupefacientes dos direitos aduaneiros vale também para a cobrança de IVA: «Com efeito, os dois impostos apresentam traços essenciais comparáveis na medida em que se constituem pela importação para a Comunidade e pela subsequente introdução no circuito económico dos Estados-Membros e na medida em que cada um deles constitui um elemento do preço de venda calculado de forma similar pelos sucessivos operadores económicos» [14]. Este paralelismo, confirmado pelos desenvolvimentos jurisprudenciais posteriores na matéria [15], reflecte-se também na formulação do artigo 10.°, n.° 3, da Sexta Directiva, que autoriza os Estados-Membros a relacionar o facto gerador e a exigibilidade do IVA sobre a importação com os conceitos análogos utilizados na cobrança de direitos aduaneiros. Assim, as razões acima expostas no que respeita aos direitos aduaneiros levam-nos a entender que o álcool etílico, que não é equiparável a um estupefaciente, não pode ser objecto de qualquer regime de excepção quanto à sua sujeição ao IVA.

20. O entendimento desenvolvido quanto aos direitos aduaneiros e ao IVA pode também valer para os impostos especiais sobre o consumo, em cujo âmbito se integram o imposto sobre o fabrico e o

9 — *Idem*, n.° 10.

10 — *Idem*, n.° 12.

11 — Acórdãos de 26 de Outubro de 1982, Wolf (221/81, Recueil, p. 3681), e de 26 de Outubro de 1982, Einberger I (240/81, Recueil, p. 3699). Os estupefacientes aí em causa eram a cocaína e a morfina.

12 — Acórdão de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, Colect., p. I-4477).

13 — Acórdão de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger II (294/82, Recueil, p. 1177). Este acórdão incidia sobre a importação para a Alemanha de vários lotes de morfina.

14 — *Idem*, n.° 18.

15 — Acórdão de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627), relativo à transacção de anfetaminas; de 5 de Julho de 1988, Happy Family (289/86, Colect., p. 3655), relativo à venda de haxixe, e de 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Colect., p. I-3971), relativo à disponibilização de um local para a venda de drogas leves.

imposto sobre o álcool, em questão no caso presente. Com efeito, na falta de jurisprudência específica relativa à aplicabilidade de impostos especiais sobre o consumo aos estupefacientes, as orientações jurisprudenciais lançadas no que respeita aos direitos aduaneiros e ao IVA podem também valer para os impostos especiais sobre o consumo. É verdade que os Estados-Membros devem isentar do imposto especial sobre o consumo harmonizado, previsto pela Directiva 92/83, o álcool desnaturado bem como o álcool importado para fins medicinais ou de pesquisa científica; mas, no caso presente, o álcool etílico importado da Estónia não foi objecto de qualquer processo de desnaturação destinado a torná-lo impróprio para consumo, tendo-lhe sido tão só adicionado um corante alimentar de cor azul, destinado a dar-lhe a aparência de anticongelante, e o seu destino não era de modo algum de tipo medicinal ou científico.

21. Em conclusão, consideramos que o álcool etílico importado em contrabando de um país terceiro para o território comunitário deve estar sujeito ao pagamento de direitos aduaneiros, de imposto especial sobre o consumo e de IVA, nos termos do regime em vigor no momento da importação ilegal. Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal não permite distinguir entre operações lícitas e operações ilícitas [16], razão pela qual a obrigação de pagamento de direitos aduaneiros, imposto especial sobre o consumo e IVA se constitui mesmo que as mercadorias sujeitas a esses encargos fiscais tenham sido introduzidas irregularmente no território aduaneiro comunitário [17]. Uma tal interpretação também se aplica num caso em que — como neste — o álcool etílico em estado puro estiver sujeito num Estado-Membro a um regime especial de autorização no que respeita à produção, à comercialização, à importação e à exportação. Na realidade, a jurisprudência do Tribunal de Justiça já esclareceu que uma eventual proibição de exportação de determinadas mercadorias «não basta, por si só, para que as exportações dessas mercadorias escapem ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva» [18], e não existe razão para não se alargar este entendimento à importação, objecto de uma eventual restrição administrativa, de mercadorias sujeitas não só a IVA, mas também a direitos aduaneiros e a impostos especiais sobre o consumo. Foi, aliás, neste sentido que seguiu a orientação da jurisprudência comunitária posterior no que respeita à venda de perfumes de contrafacção [19] e à organização de jogos ilícitos de azar [20].

16 — V. acórdão Mol, já referido, n.º 18.

17 — Quanto aos direitos aduaneiros, v. artigo 202, n.º 1, alínea a), do código. Quanto aos impostos especiais sobre o consumo, v. artigo 6.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 92/12.

18 — Acórdão de 2 de Agosto de 1993, Lange (C-111/92, Colect., p. I-4677, n.º 17), relativo à exportação para a Europa de Leste de sistemas informáticos considerados sensíveis.

19 — Acórdão de 28 de Maio de 1998, Goodwin e Unstead (C-3/97, Colect., p. I-3257).

20 — Acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer (C-283/95, Colect., p. I-3369).

Conclusão

22. Tendo em vista as considerações anteriores, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio:

«O Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário, a Directiva 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, a Directiva 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, bem como a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que a introdução no território aduaneiro comunitário de álcool etílico de contrabando proveniente de países terceiros está sujeita ao pagamento de direitos aduaneiros, de imposto especial sobre o consumo e de imposto sobre o valor acrescentado, nos termos das disposições em vigor no momento da importação ilegal.»