# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL G. FEDERICO MANCINI

apresentadas em 21 de Abril de 1988 *

*Senhor Presidente,*
*Senhores Juízes,*

1. Os processos prejudiciais 269/86 e 289/86 a que se referem as presentes conclusões obrigam-nos de novo a apreciar se o tráfico ilegal de estupefacientes pode ser sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Resumamos os factos do primeiro processo. No início de 1983, Willem Mol, cidadão neerlandês, foi julgado e preso por ter comercializado vários lotes de anfetaminas. Simultaneamente, a administração fiscal dos Países Baixos dirigiu-lhe um aviso de liquidação *a posteriori* relativo ao imposto sobre os rendimentos (*recte*, sobre o volume de negócios) do período de 1 de Setembro de 1982 a 31 de Março de 1983, afirmando que ele tinha exercido esse comércio sob forma empresarial e, por conseguinte, esse comércio, não obstante a sua natureza ilícita, devia estar sujeito ao imposto sobre o volume de negócios. W. Mol interpôs recurso contra este aviso para o Gerechtshof de Leeuwarden, sem sucesso, e seguidamente para o Hoge Raad der Nederlanden. Perante este órgão jurisdicional sustentou que, sendo contrária à ordem social, e, portanto, punível, a actividade que tinha exercido não podia gerar uma obrigação fiscal.

O Hoge Raad considerou que para a composição do litígio era necessário interpretar sob um ângulo que o Tribunal ainda não apreciou o artigo 2.°, n.° 1, da sexta directiva do Conselho (77/388) de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações nacionais sobre o IVA (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54). Em aplicação do artigo 177.°, terceiro parágrafo, do Tratado CEE e por acórdão de 29 de Outubro de 1986, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal a seguinte questão:

«O artigo 2.° da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as transacções de anfetaminas, efectuadas a título oneroso no território do país não estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, na medida em que se trata de transacções proibidas pela lei?»

Refiramos o processo 289/86. A associação sociocultural Happy Family de Amesterdão gere um centro de jovens a cujos membros um «huisdealer» vende drogas leves, partilhando os lucros com a mesma associação. De notar que os «huisdealers» exercem uma actividade de certa forma institucionalizada. Com efeito, as directivas do Ministério Público neerlandês relativas à política de investigação e perseguição penais das infracções previstas na Opiumwet (lei sobre os estupefacientes de 1928), definem-no como «revendedor... de produtos à base de cânhamo indiano que, com a confiança e sob a protecção dos dirigentes de um centro de jovens, obtém, à exclusão de outras pessoas, a possibilidade de vender» os referidos produtos nesse lugar. Em princípio, os «huisdealer» são passíveis de procedimento criminal, mas, na medida em que fixou outras «prioridades» na repressão do tráfico de estupefacientes, o Ministério Público neerlandês não exerce contra eles a acção penal desde que

* Tradução do italiano.

não sejam encontrados a vender droga publicamente e de forma provocatória (*Nederlandse Staatcourant* de 18.7.1980, n.° 137, p. 7).

A administração fiscal dirigiu também à associação Happy Family um aviso de liquidação *a posteriori* referente ao período de 13 de Setembro de 1984 a 31 de Março de 1985. A associação interpôs recurso para o Gerechtshof de Amesterdão, afirmando que segundo o acórdão proferido pelo Tribunal em 28 de Fevereiro de 1984 (no processo 294/82 (Einberger II, Recueil, p. 1177), os lucros do comércio de estupefacientes não são tributáveis. Por acórdão de 28 de Outubro de 1986, o juiz da causa submeteu-vos as questões seguintes:

«a) Em conformidade com o acórdão proferido pelo Tribunal em 28 de Fevereiro de 1984, o artigo 2.°, n.° 1, da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que as vendas de estupefacientes no território de um Estado-membro não originam qualquer dívida fiscal a título de IVA?

b) Em caso de resposta afirmativa à questão da alínea a): essa resposta engloba a transacção de todos os tipos de estupefacientes e, em particular, as que têm por objecto os produtos à base de cânhamo indiano?

c) Em caso de resposta afirmativa à questão da alínea b): o facto de as autoridades judiciárias competentes praticarem uma política de repressão moderada que permite, em certas circunstâncias, que sejam efectuadas transacções proibidas de produtos à base de cânhamo indiano sem consequências penais pode conduzir a uma apreciação diferente quanto ao carácter tributável das referidas transacções?»

Como facilmente se observa, a questão submetida pelo Hoge Raad coincide com a primeira questão do Gerechtshof. Esta circunstância e a identidade dos domínios a que os dois processos se referem justificam o seu exame conjunto. Naturalmente, consagrarei uma análise separada às questões das alíneas b) e c) do juiz de Amsterdão (n.os 5 e 6).

Os governos francês, alemão e neerlandês e a Comissão das Comunidades Europeias apresentaram observações escritas em ambos os processos e, à excepção dos dois primeiros, participaram na audiência. A associação Happy Family fez o mesmo no processo 289/86, enquanto que no processo 269/86 W. Mol se limitou a intervir na fase oral.

2. Para uma melhor compreensão dos problemas suscitados, é útil lembrar a legislação comunitária pertinente. Esta reduz-se aos artigos 2.°, n.° 1, e 4.°, n.° 1, da sexta directiva. O primeiro dispõe que estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo...». Nos termos do segundo, «por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma (actividade económica) independentemente do fim ou do resultado dessa actividade».

No que diz particularmente respeito aos estupefacientes importados em contrabando, devem também lembrar-se quatro acórdãos

do Tribunal, três dos quais dizem respeito à possibilidade de sujeitar essas mercadorias a direitos aduaneiros (acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, 50/80, Horvath, Recueil, p. 385, acórdão de 26 de Outubro de 1982, 221/81, Wolf, Recueil, p. 3681, e acórdão de 26 de Outubro de 1982, 240/81, Einberger I, Recueil p. 3699), e o último à sua aptidão para gerar uma dívida fiscal relativa ao imposto sobre o volume de negócios (acórdão de 28 de Fevereiro de 1984, 294/82, Einberger II, já citado). Todos sancionam o mesmo princípio: a menos que façam parte do circuito vigiado e sejam destinados a fins médicos ou científicos, os estupefacientes estão sujeitos a uma proibição total de importação e de comercialização na Comunidade. Por esta razão, não podem gerar obrigações aduaneiras ou fiscais, quer sejam descobertos ou escapem à vigilância das autoridades (ver o último acórdão citado, n.os 14 a 16 dos fundamentos).

3. Diversamente dos casos que até agora apreciastes, aqueles sobre que deveis pronunciar-vos têm por objecto não a importação ilícita de drogas mas a sua transacção a título oneroso no território de um Estado-membro. É possível, como em substância nos interrogam os juízes *a quibus*, aplicar a este caso o princípio que acabamos de lembrar?

Os estados intervenientes sugerem-vos que respondais pela negativa, avançando uma série de argumentos baseados quer nas disposições e objectivos da sexta directiva quer na iniquidade ou no perigo dos efeitos que implicaria a extensão, para além dos seus limites originais, da jurisprudência Einberger II. Em especial, os primeiros referem-se: a) ao artigo 4.°, n.° 1, na medida em que este exclui que o fim e o resultado de uma actividade económica relevem para a sua sujeição ao IVA (Países Baixos, França); b) à finalidade do imposto, que consiste em atingir globalmente a fase do consumo final no território do país e ignora a eventual ilegalidade da transacção através da qual o consumidor adquire a mercadoria (Alemanha); c) à diferença que existe entre os factos geradores do imposto nos nossos dois casos (transacção interna) e naquele (importação) em que o Tribunal negou a constituição da obrigação fiscal.

Com os argumentos do segundo grupo, observa-se noutro sentido que, aplicada aos casos considerados, a jurisprudência Einberger II: d) conduz a privilegiar no plano fiscal o comércio ilegal em relação ao comércio legal e, no quadro do primeiro, o tráfico de estupefacientes em relação ao trabalho clandestino ou ao tráfico de armas e de obras pornográficas (Países Baixos, Alemanha); e) se refere, atacando a harmonização das operações tributáveis pretendida pela directiva, a ordens jurídicas que reservam um regime diferente ao comércio de drogas. A própria terceira questão do Gerechtshof de Amsterdão demonstra que comportamentos proibidos e severamente reprimidos nalguns países são noutros explicitamente tolerados.

Os autores no processo principal e a Comissão defendem uma opinião contrária. Sustentam que a jurisprudência do Tribunal é plenamente transponível para os casos em apreço, o que tem como resultado que é de excluir o carácter tributável do comércio de drogas no território de um Estado-membro.

4. O acórdão Einberger II — lembro — baseou a impossibilidade de sujeitar a importação de estupefacientes aos direitos aduaneiros e ao IVA nas proibições de importação e

comercialização que atingem essas substâncias em todos os Estados-membros, devido às obrigações internacionais que assumiram (Convenção Única sobre os Estupefacientes, Nova Iorque, 30 de Março de 1961, e Convenção sobre as Substâncias Psicotrópicas, Viena, 21 de Fevereiro de 1971, *in United Nations Treaty Series*, volumes 520 e 1019, p. 151 e 175). Ora, parece-me que este dado se reveste de grande importância para a solução do nosso problema. Com efeito, ao abordar as duas proibições, o Tribunal mostra que considera os estupefacientes estranhos ao circuito económico legal dos vários Estados-membros. A circunstância de estes estarem materialmente presentes nesses estados devido a produção interna e não a importação não se reveste assim de qualquer importância. Em ambos os casos, para o exprimir como no n.° 13 dos fundamentos dos acórdãos Wolf e Einberger I, o ponto decisivo é a susceptibilidade de serem «integrados na economia da Comunidade».

Dito isto, examinemos os argumentos avançados pelos governos intervenientes. Os retirados do texto ou das finalidades da lei parecem-me no conjunto muito frágeis. Assim, é evidente que ao falar de «actividades económicas» ou ao fixar como objectivo a tributação do «consumo final», a directiva se refere a bens integrados na economia comunitária e, portanto, exclui do seu âmbito de aplicação os produtos que não satisfazem essa condição. Também não é exacto afirmar que o legislador comunitário é indiferente ao carácter ilegal da transacção através da qual o consumidor final adquire a mercadoria. Com efeito, nos termos do artigo 5.°, n.° 1, é considerada como entrega a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». E apenas pode ser-se *proprietário* devido a um facto ou a acto jurídico a que a lei reconhece o efeito de gerar o «dominium» de um sujeito sobre uma coisa. Finalmente, se é verdade que a directiva distingue entre os factos geradores do IVA na importação e do IVA interno (artigo 2.°, n.os 1 e 2), é também certo que os objectivos dos dois impostos coincidem e que, como a Comissão observou em resposta a uma pergunta do Tribunal, «a importação constitui (apenas) a primeira entrega no território do país».

Igualmente improcedente são os argumentos retirados das consequências negativas que a jurisprudência Einberger II poderia ter se fosse aplicada ao caso em apreço. O primeiro também foi avançado no processo que esteve na origem desse acórdão e responder-lhe-ei, como já o fiz na época, sublinhando que apenas pode ser apreciado no plano ético-político: juridicamente não procede, porque a riqueza adquirida pelo traficante — ou seja, o valor dos estupefacientes vendidos — é puramente uma riqueza de facto na medida em que não resulta de uma «entrega» na acepção do já citado artigo 5.°, n.° 1 (para uma hipótese análoga, ver Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milão, 1972, p. 102). E não pode afirmar-se que uma vez subtraído à tributação, o tráfico de estupefacientes é privilegiado em relação ao comércio de armas ou de obras pornográficas. Estas mercadorias podem ser obtidas num circuito legal, ainda que dentro de limites restritos. Não é esse de forma alguma o caso das drogas. Com efeito, é como paciente e não como consumidor que se pode adquiri-las legalmente (Watter, «Belastingheffing van de onderwereld; het EG-Hof en de drugshandel», *in Weekblad voor fiscaal recht*, 1987, p. 363).

Finalmente, não nego que, na medida em que o tráfico de estupefacientes é regulamentado de forma mais ou menos rigorosa nas várias ordens jurídicas, a jurisprudência Einberger II pode contrariar a harmonização das operações tributáveis. No entanto, o facto é que esta observação diz respeito tanto às importações como às transacções internas e, portanto, visa não tanto a extensão do princípio sancionado como o princípio em si mesmo. A crítica, mesmo sub-reptícia, de um acórdão do Tribunal é permitida, mas deixa as coisas como estão enquanto os juízes não decidirem mudar de opinião a esse respeito. Noutros termos, por agora apenas pode constatar-se que *hoc iure utimur.*

5. Deve portanto responder-se à questão do Hoge Raad e à questão enunciada na alínea a) do Gerechtshof que, na medida em que sejam estranhas ao circuito legal comunitário, as transacções de estupefacientes no território de um Estado-membro não originam qualquer dívida fiscal no plano do IVA. Esta conclusão obriga-nos a abordar o segundo problema suscitado pelo juiz de Amsterdão. Tendo salientado que as importações ilícitas sobre que o Tribunal se pronunciou nos acórdãos precedentes diziam todas respeito a drogas «pesadas» (heroína, morfina, cocaína), o Gerechtshof pretende saber se a regra da não sujeição se aplica igualmente às transacções de drogas «leves» e, em particular, de produtos à base de cânhamo indiano.

Ora, o acórdão de reenvio põe em evidência o facto de os lucros cuja sujeição ao IVA se discute terem sido realizados com a venda de haxixe, substância esta que, segundo as normas internacionais citadas no n.° 3 (artigo 2.°, n.° 1 e lista n.° 1 da convenção de 1961), constitui, para todos os efeitos, um estupefaciente. Portanto, o haxixe é também atingido pelas proibições absolutas de importação e de comercialização nos diferentes Estados-membros (para os Países Baixos, ver o artigo 3.° da Opiumwet) que levaram o Tribunal a considerar os estupefacientes como uma mercadoria insusceptível de ser «(integrada) na economia da Comunidade». Isto basta, parece-me, para concluir que a resposta dada à primeira questão lhe é plenamente aplicável.

6. A terceira questão suscita problemas mais complexos. Como é sabido, o Gerechtshof pergunta-nos, se, excluída a possibilidade de sujeitar as transacções de haxixe ao IVA, se impõe uma solução diferente quando as autoridades judiciais do Estado-membro renunciam, em determinadas circunstâncias, a punir os traficantes.

Referi já os limites em que esta renúncia é praticada, mencionando o conteúdo das directivas que pautam a actuação do Ministério Público neerlandês (n.° 1). Devo agora acrescentar que nas suas observações escritas e ainda mais na audiência, a Comissão traçou um quadro da venda de haxixe nos Países Baixos do qual esses limites resultam impalpáveis, se não completamente inexistentes. Assim, longe de parar no exterior dos centros de jovens e face aos casos de tráfico ostensivo, a atitude permissiva das autoridades iria até ao ponto de tolerar que figure nas tabuletas ou nas montras de numerosos «coffee shops» das principais cidades neerlandesas a imagem de uma folha de cânhamo indiano. A instituição conclui dessa realidade que, «distribuindo um bem ilícito, o sujeito passivo efectua transacções consideradas legais». Portanto, estas podem estar sujeitas a IVA.

É evidente que não posso pronunciar-me sobre a credibilidade dos dados fornecidos pela Comissão. Em todo o caso, as consequências deles retiradas parecem-me dever ser rejeitadas. Nos Países Baixos, não o esqueçamos, o Ministério Público não é obrigado a proceder criminalmente em relação a todos os delitos de que tenha conhecimento; isto exclui que o não exercício da acção penal — mesmo quando não é episódico, mas corresponde a um objectivo preciso (e normalmente justificado pela exigência de concentrar os recursos disponíveis na repressão das formas mais alarmantes de delinquência) — apague ou atenue a ilegalidade dos comportamentos tolerados. Aliás, o facto de a venda de haxixe continuar a ser um delito não só é admitido pelo Governo de Haia, mas é também reconhecido pelo juiz no processo principal e, o que é mais importante, pela autoridade internacional competente. Com efeito, em 1983 uma comissão de controlo do International Narcotics Control Board examinou a prática em causa para determinar se era compatível com as obrigações que a Convenção de Nova Iorque impõe aos Países Baixos e pronunciou-se no sentido da sua inteira regularidade (Tweede Kamer de Staten-Generaal, 1983-1984, 17867, n.° 7).

Se a isto acrescentarmos que a transacção de um bem ilícito não pode ser considerada legal sem ignorar o artigo 5.°, n.° 1 da sexta directiva, a tese do executivo aparecerá completamente infundada. A política de «repressão moderada» sobre a qual o Gerechtshof nos interroga não é, portanto, susceptível de modificar a resposta que dei à segunda questão.

7. À luz das considerações que precedem, sugiro que respondais como segue às questões que nos foram submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por acórdão proferido em 29 de Outubro de 1986 no processo entre Willem Mol e o Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen e pelo Gerechtshof de Amsterdão, por acórdão proferido em 28 de Outubro de 1986 no processo entre a associação Happy Family e o Inspecteur der Omzetbelasting de Amsterdão:

«O n.° 1 do artigo 2.° da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado no sentido de que as transacções de estupefacientes, efectuadas a título oneroso, no território de um Estado-membro, que se não insiram no circuito estritamente vigiado pelas autoridades competentes com vista a uma utilização para fins médicos ou científicos, não estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

Esta conclusão não é alterada pelo facto de os estupefacientes transaccionados serem produtos à base de cânhamo indiano e de, no âmbito de uma política de repressão moderada, as autoridades judiciais competentes permitirem, em determinadas condições, que sejam efectuadas transacções proibidas desses produtos sem que daí resultem acções penais.