

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

29 de Junho de 2000 \*

No processo C-455/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Tampereen käräjäoikeus (Finlândia), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Tullihallitus**

e

**Kaupo Salumets e o.,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54), das Directivas 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

\* Língua do processo: finlandês.

(JO L 76, p. 1), e 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 L 316, p. 21), bem como do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, p. 1),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: L. Sevón, presidente de secção, P. Jann (relator) e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,  
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de Tallbak, por J. Vuorilahti, advogado em Tampere,
- em representação de Heikkinen e Koivula, por T. Vähätalo, advogado em Tampere,
- em representação de Kortelainen e Lempinen, por J. Ojala, advogado em Helsínquia,
- em representação do Governo finlandês, por H. Rotkirch, e T. Pynnä, valtioneuvoston lakimies na qualidade de agentes,

- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis, mandatário judicial no Conselho Jurídico do Estado, e E.-M. Mamouna, auditora no serviço jurídico especial — secção de direito europeu do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,
  
- em representação do Governo italiano, pelo professor U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Tricot e K. Leivo, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Tallbak, representado por J. Vuorilahti, de Heikkinen e Koivula, representados por T. Vähätalo, do Governo finlandês, representado por T. Pynnä, do Governo helénico, representado por V. Kyriazopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por R. Tricot e E. Paasivirta, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 3 de Fevereiro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Março de 2000,

profere o presente

## Acórdão

- 1 Por despacho de 8 de Dezembro de 1998, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Dezembro seguinte, o Tampereen käräjäoikeus colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), uma questão prejudicial sobre a interpretação da 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), das Directivas 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 L 76, p. 1), e 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 L 316, p. 21), bem como do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário (JO L 302, p. 1; a seguir «código aduaneiro»).
  
- 2 Esta questão colocou-se no contexto de um processo entre o tullihallitus (administração aduaneira finlandesa) e K. Salumets e outras pessoas processadas por importação em contrabando para a Finlândia de álcool etílico proveniente de um Estado terceiro.

## A regulamentação comunitária

3 O artigo 202.º do código aduaneiro dispõe:

«1. É facto constitutivo da dívida aduaneira na importação:

a) A introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação:

...

2. A dívida aduaneira considera-se constituída no momento da introdução irregular.

...»

O artigo 212.º do mesmo código dispõe:

«A dívida aduaneira referida nos artigos 201.º a 205.º e 209.º a 211.º considera-se constituída mesmo quando for relativa a uma mercadoria sujeita a uma medida de proibição ou de restrição na importação ou na exportação, seja qual for a sua

natureza. Todavia, não se constitui nenhuma dívida aduaneira na introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade 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...»

4 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

...

2. As importações de bens.»

5 O artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 92/12 dispõe:

«A presente directiva estabelece o regime dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo e outros impostos indirectos que incidem directa ou indirectamente sobre o consumo desses produtos, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e dos impostos estabelecidos pela Comunidade Europeia.»

O artigo 3.º, n.º 1, da mesma directiva dispõe:

«A presente directiva é aplicável, a nível comunitário, aos produtos seguintes, tal como definidos nas respectivas directivas:

...

— álcool e bebidas alcoólicas,

...»

Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, da referida directiva:

«O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

...

c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.»

6 O artigo 19.º, n.º 1, da Directiva 92/83 dispõe:

«Os Estados-Membros aplicarão ao álcool etílico um imposto especial de consumo de acordo com as disposições da presente directiva.»

O artigo 27.º, n.º 1, da mesma directiva dispõe:

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

a) Sejam distribuídos sob a forma de álcool totalmente desnaturado de acordo com as normas de qualquer dos Estados-Membros, tendo essas normas sido devidamente notificadas e aceites de acordo com o disposto nos n.ºs 3 e 4 do presente artigo. Esta isenção fica sujeita à aplicação das disposições da Directiva 92/12/CEE aos movimentos comerciais de álcool totalmente desnaturado;

...»

## A regulamentação nacional

- 7 Nos termos da alkoholilaki (lei do álcool) n.º 1143/1994, apenas os comerciantes detentores de uma licença de importação ou os titulares de uma licença de utilização, para uso pessoal, estão autorizados a importar álcool etílico para o território finlandês.
- 8 De acordo com a valmisteverotuslaki (lei dos impostos especiais sobre o consumo) n.º 1469/1994, estão sujeitos a imposto especial sobre o consumo o álcool e as bebidas alcoólicas introduzidas na Finlândia a partir de outro Estado-Membro ou importadas de países terceiros.
- 9 Por outro lado, segundo a arvonlisäverolaki (lei do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «IVA») n.º 1501/1993, estão sujeitas a IVA as mercadorias importadas para o território finlandês e provenientes de um Estado não membro da Comunidade.

## O litígio no processo principal e a questão prejudicial

- 10 Resulta dos autos que os demandados no processo principal foram condenados pelo órgão jurisdicional de reenvio em penas de prisão e em multas pelo facto de terem feito entrar em contrabando na Finlândia, durante os anos de 1996/1997, cerca de 100 000 litros de álcool etílico proveniente da Estónia. Ficou demonstrado que uma parte do álcool importado por esse modo fraudulento estava já acondicionado em garrafas enquanto a outra parte era engarrafada no referido Estado-Membro, num antigo estábulo, sem respeito pelas regras de higiene.

- 11 O órgão jurisdicional de reenvio separou da acção penal o pedido do tullihallitus de condenação do K. Salumets e dos seus cúmplices, nos termos da alkoholi- ja alkoholijuomaverosta säädetty laki (lei da tributação do álcool e das bebidas alcoólicas) n.º 1471/1994, no pagamento dos direitos aduaneiros, do IVA, do imposto especial sobre o consumo e do imposto sobre o álcool que deveriam ter sido pagos pelos importadores no momento da entrada da mercadoria no território comunitário e que corresponderiam a cerca de 38 milhões de FIM.
- 12 O órgão jurisdicional de reenvio, a quem esse pedido foi submetido, emitiu dúvidas quanto à questão de saber se as disposições do código aduaneiro e das directivas sobre matéria fiscal referidas no n.º 1 deste acórdão são também aplicáveis ao álcool etílico quando este tiver sido introduzido por contrabando.
- 13 Em particular, interroga-se sobre se a importação fraudulenta para a Finlândia de álcool etílico que, enquanto tal, não seria destinado ao consumo humano e teria um mercado consideravelmente mais reduzido do que as outras bebidas alcoólicas, por força do regime de autorização a que essa importação está sujeita nesse Estado-Membro, não deveria ser equiparada às operações de fornecimento ilegal de estupefacientes e de importação de moeda falsa que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não estariam sujeitas a direitos aduaneiros nem a IVA.
- 14 Nestas circunstâncias, o Tampereen käräjäoikeus suspendeu a instância e colocou ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As Directivas fiscais comunitárias 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, e 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, bem como o código aduaneiro comunitário

[Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992], devem ser interpretados no sentido de que as suas disposições referentes à tributação e à dívida aduaneira se aplicam ao contrabando de álcool etílico?»

- 15 Os demandados no processo principal alegam que as referidas directivas e o código aduaneiro não têm aplicação no caso de uma operação de importação de álcool etílico em contrabando. Com efeito, este não pode ser considerado uma bebida alcoólica destinada ao consumo devido à sua forte concentração de álcool. Uma tal operação deveria, assim, ser tratada da mesma forma que a importação de estupefacientes, que não podem ser comercializados e que, por isso, não estão sujeitos a direitos aduaneiros nem a IVA. Por outro lado, o contrabando de álcool não constituiria uma actividade económica na acepção das disposições do Tratado CE, ficando assim fora do âmbito da regulamentação comunitária.
  
- 16 A esse respeito, os demandados no processo principal referem-se aos acórdãos do Tribunal de Justiça de 5 de Fevereiro de 1981, Horvath (50/80, Recueil, p. 385); de 26 de Outubro de 1982, Wolf (221/81, Recueil, p. 3681); de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger (294/82, Recueil, p. 1177); de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627) e Happy Family (289/86, Colect., p. 3655), relativos, respectivamente, a importações ilegais de estupefacientes na Comunidade e ao fornecimento ilegal a título oneroso desses mesmos produtos no interior de um Estado-Membro. Alegam que, nesses acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou que não se constitui qualquer dívida aduaneira nem de imposto sobre o volume de negócios, quer pela importação ilegal para a Comunidade quer pelo fornecimento ilegal de estupefacientes a título oneroso no interior do território de um Estado-Membro, quando esses produtos não fazem parte do circuito económico estritamente controlado pelas autoridades competentes para serem utilizados em fins medicinais e científicos. Esta jurisprudência teria sido alargada aos casos de importação de moeda falsa pelo acórdão de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, Colect., p. I-4477, n.º 20).
  
- 17 Os Governos finlandês, helénico e italiano, bem como a Comissão, invocam, porém, outros acórdãos em que o Tribunal de Justiça teria decidido no sentido de

o IVA ser normalmente devido quando mercadorias fraudulentamente comercializadas entram em concorrência com produtos sujeitos a operações realizadas no âmbito de um circuito legal. Seria esse o caso de perfumes de contrafacção (acórdão de 28 de Maio de 1998, Goodwin e Unstead, C-3/97, Colect., p. I-3257), de exploração ilegal de jogos de azar (acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer, C-283/95, Colect., p. I-3369) e de exportação de sistemas informáticos em condições ilegais (acórdão de 2 de Agosto de 1993, Lange, C-111/92, Colect., p. I-4677). Do n.º 16 deste último acórdão resultaria em particular que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas, com excepção dos casos em que, devido às características particulares de certas mercadorias, esteja excluída toda a concorrência entre um sector económico lícito e um sector económico ilícito.

- 18 Segundo estes governos e a Comissão, os estupefacientes e a moeda falsa são produtos que não podem ser introduzidos no circuito económico devido à sua natureza intrínseca de mercadorias ilícitas. O álcool etílico, contudo, não tem essa natureza, embora a sua importação esteja sujeita a autorização na Finlândia. Com efeito, pode ser vendido em condições ilícitas muito mais barato do que as bebidas alcoólicas lícitas para os mesmos fins de consumo. Nestas circunstâncias, o álcool importado por contrabando estaria totalmente em concorrência com os produtos alcoólicos de venda legal, pelo que daria origem a uma dívida aduaneira e fiscal. Com efeito, nos acórdãos mencionados no número anterior, o Tribunal de Justiça teria seguido uma interpretação muito restritiva das excepções ao princípio da neutralidade fiscal.

- 19 A título preliminar, há que notar que os acórdãos já referidos Horvath, Wolf, Einberger, Mol, Happy Family e Witzemann, proferidos em processos relativos a estupefacientes e moeda falsa, têm em vista mercadorias que, por força da sua própria natureza e das suas características particulares, não são susceptíveis de ser introduzidas no comércio lícito nem integradas no circuito económico. Além disso, resulta de jurisprudência assente que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as transacções lícitas e as transacções ilícitas. Daí resulta que a qualificação de um comportamento como censurável não implica, só por si, uma excepção à tributação, mas que tal

excepção só opera em situações específicas em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias ou de determinadas prestações, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito (v. acórdãos já referidos Lange, n.º 19; Fischer, n.º 28; Goodwin e Unstead, n.º 9; e ainda acórdão de 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Colect., p. I-3971, n.ºs 14 e 21).

- 20 Ora não é esse o caso do álcool etílico em causa no processo principal. Tal como alegam os governos que apresentaram observações escritas e a Comissão, não se trata de uma mercadoria cuja comercialização seja proibida por força da sua própria natureza ou das suas características particulares.
- 21 As condições em que a importação se verificou neste caso não podem alterar esta apreciação. Com efeito, um produto intrinsecamente lícito como o álcool etílico não pode ser equiparado a um estupefaciente por razões ligadas à sua proveniência, à sua qualidade ou à sua pureza.
- 22 Do mesmo modo, é irrelevante a circunstância de o álcool etílico em estado puro estar sujeito no Estado-Membro em causa a um regime especial de autorização no que respeita tanto à produção e comercialização como à importação e exportação do produto (v., neste sentido, acórdão Lange, já referido, n.º 17).
- 23 Por outro lado, tal como igualmente referiu a Comissão, a concorrência entre o álcool importado por contrabando e aquele que é objecto de operações realizadas dentro de um circuito legal não está excluída, na medida em que existe um mercado lícito de álcool que é precisamente penetrado pelos produtos de

contrabando. Daí resulta que o álcool etílico não pode ser considerado um produto excluído do circuito económico. Está, pois, sujeito aos impostos e direitos aduaneiros normalmente devidos nos termos da regulamentação comunitária.

- 24 Resulta de todas as considerações expostas que há que responder à questão colocada que a Sexta Directiva, as Directivas 92/12 e 92/83, bem como o código aduaneiro, devem ser interpretados no sentido de que as respectivas disposições relativas à tributação e à dívida fiscal se aplicam igualmente à importação em contrabando para o território aduaneiro comunitário de álcool etílico proveniente de países terceiros.

#### Quanto às despesas

- 25 As despesas efectuadas pelos Governos finlandês, helénico e italiano bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Tampereen käräjäoikeus, por despacho de 8 de Dezembro de 1998, declara:

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, as Directivas 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, e 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 o Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o código aduaneiro comunitário, devem ser interpretados no sentido de que as respectivas disposições relativas à tributação e à dívida fiscal se aplicam igualmente à importação em contrabando para o território aduaneiro comunitário de álcool etílico proveniente de países terceiros.

Sevón

Jann

Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Junho de 2000.

O secretário

O presidente da Primeira Secção

R. Grass

L. Sevón