

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
24 de Fevereiro de 2000 *

No processo C-434/97,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Michard e E. Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de C. Gómez de la Cruz, membro do mesmo serviço, Centre Wagner, Kirchberg,

recorrente,

contra

República Francesa, representada por K. Rispal-Bellanger, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e G. Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de França, 8 B, boulevard Joseph II,

recorrida,

* Língua do processo: francês.

que tem por objecto obter a declaração de que, ao manter em vigor as disposições do artigo 26.º da Lei n.º 83-25, de 19 de Janeiro de 1983, relativas ao âmbito de aplicação e à matéria colectável da contribuição «segurança social» cobrada sobre as bebidas alcoólicas, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 3.º, n.º 2, da 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 (JO L 76, p. 1), conjugado, designadamente, com o artigo 20.º da 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 (JO L 316, p. 21),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente da Sexta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet e M. Wathelet (relator), juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 25 de Fevereiro de 1999, na qual a Comissão foi representada por H. Michard e a República Francesa por S. Seam, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Julho de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 22 de Dezembro de 1997, a Comissão das Comunidades Europeias propôs, nos termos do artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma acção em que pede que seja declarado que, ao manter em vigor as disposições do artigo 26.º da Lei n.º 83-25, de 19 de Janeiro de 1983, relativas ao âmbito de aplicação e à matéria colectável da contribuição «segurança social» cobrada sobre as bebidas alcoólicas, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 3.º, n.º 2, da 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 (JO L 76, p. 1, a seguir «directiva sobre os impostos especiais de consumo»), conjugado, designadamente, com o artigo 20.º da 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 (JO L 316, p. 21, a seguir «directiva sobre as estruturas»).

A regulamentação comunitária

- 2 Nos termos do terceiro considerando da directiva sobre os impostos especiais de consumo:

«Considerando que há que definir o conceito de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo; que apenas as mercadorias que são tratadas como tal em todos os Estados-Membros podem ser objecto de disposições específicas; que esses produtos podem ser objecto de outras imposições indirectas com finalidades específicas; que a manutenção ou a introdução de outras imposições indirectas não deve dar origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O artigo 3.º da directiva sobre os impostos especiais de consumo dispõe, a este respeito:

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

— óleos minerais,

— álcool e bebidas alcoólicas,

— tabacos manufacturados.

2. Os produtos mencionados no n.º 1 podem ser sujeitos a outras imposições indirectas com finalidades específicas, desde que essas imposições respeitem as regras de tributação aplicáveis em matéria de impostos especiais de consumo ou de IVA para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e o controlo do imposto.

3. Os Estados-Membros conservam a faculdade de introduzir ou manter imposições sobre outros produtos que não os mencionados no n.º 1, desde que essas imposições não dêem origem, todavia, a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros.

Sob reserva do respeito desta mesma condição, os Estados-Membros terão igualmente a faculdade de aplicar taxas sobre as prestações de serviços que não tenham o carácter de imposto sobre o volume de negócios, incluindo as imposições relacionadas com produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.»

- 3 As disposições relativas à estrutura e à taxa do imposto especial de consumo sobre óleos minerais, álcool, bebidas alcoólicas e tabacos manufacturados estão contidas em directivas específicas. A directiva sobre as estruturas harmoniza, em especial, os direitos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas. No seu artigo 19.º, prevê que os Estados-Membros aplicarão ao álcool etílico um imposto especial de consumo.

4 O artigo 20.º da referida directiva dispõe:

«Para efeitos de aplicação da presente directiva, por ‘álcool etílico’ entendem-se:

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

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

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

5 Nos termos do artigo 21.º da directiva sobre as estruturas, o imposto especial de consumo sobre o álcool etílico é fixado por hectolitro de álcool puro a 20°C e calculado por referência ao número de hectolitros de álcool puro. Em contrapartida, nos termos dos artigos 9.º, n.º 1 e 13.º, n.º 1, o imposto especial de consumo cobrado pelos Estados-Membros em relação ao vinho e outras bebidas fermentadas para além do vinho e da cerveja é determinado por referência ao número de hectolitros de produto acabado.

A legislação nacional

- 6 O artigo 26.º da Lei n.º 83-25 instituiu, a favor da Caisse national d'assurance maladie, uma contribuição sobre o tabaco e as bebidas alcoólicas em função dos riscos que o abuso destes produtos implica para a saúde (a seguir «contribuição 'segurança social'»). Os números II e IV do referido artigo dispõem:

«II. No que se refere às bebidas alcoólicas, é devida a contribuição pela aquisição pelos consumidores de bebidas de teor alcoólico superior a 25% vol.

...

IV. O montante da contribuição especial é fixado, no que se refere às bebidas alcoólicas, em 1 franco por decilitro ou fracção de decilitro...»

A fase pré-contenciosa do processo e a acção por incumprimento

- 7 Embora admitindo que a contribuição «segurança social» prossegue uma finalidade específica nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo, a Comissão considerou que o seu âmbito de aplicação e a sua base tributável não eram compatíveis com a estrutura dos impostos especiais de consumo sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, conforme está definida na directiva sobre as estruturas.

- 8 Por um lado, salientou que a contribuição «segurança social» incide sobre bebidas de teor alcoólico superior a 25% vol. Ora, o artigo 20.º da directiva sobre as estruturas dá uma definição de «álcool etílico» que abrange, designadamente, todas as bebidas alcoólicas dos códigos NC 2204 (vinhos), 2205 (vermutes) e 2206 (outras bebidas fermentadas) cujo teor alcoólico adquirido seja superior a 22% vol. A diferença de âmbito de aplicação entre a legislação francesa e a directiva sobre as estruturas equivale, assim, à criação, no interior da categoria fiscal comunitária do «álcool etílico», de uma subcategoria específica de produtos alcoolizados não prevista na referida directiva.
- 9 Por outro lado, o artigo 21.º da directiva sobre as estruturas considera, como base tributável do imposto especial sobre o consumo que incide sobre o álcool etílico, o número de hectolitros de álcool puro, enquanto a contribuição «segurança social» é determinada por referência ao volume da bebida.
- 10 Por estas duas razões, a Comissão, por notificação de incumprimento de 14 de Fevereiro de 1996, indicou ao Governo francês que a contribuição «segurança social» não podia ser abrangida pela derrogação prevista no artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo.
- 11 Na sua resposta de 25 de Abril de 1996, o Governo francês informou a Comissão de que a interpretação proposta pela Comissão esvaziava de qualquer efeito útil o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo. No entender do Governo francês, esta disposição apenas impõe aos Estados-Membros que respeitem «as regras de tributação aplicáveis para efeitos de impostos especiais de consumo ou de IVA» e não que adoptem as regras aplicáveis aos impostos especiais de consumo ou ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

- 12 Por parecer fundamentado de 12 de Fevereiro de 1997, a Comissão recordou a sua posição e convidou o Governo francês a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento à legislação comunitária no prazo de dois meses a contar da recepção do referido parecer. Uma vez que o Governo francês não deu sequência ao parecer fundamentado, a Comissão propôs a presente acção.

- 13 No entender da Comissão, na medida em que o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo atribui aos Estados-Membros a faculdade de introduzirem derrogações ao regime harmonizado dos impostos especiais de consumo, deve aquele ser interpretado de forma restritiva. Consequentemente, os Estados-Membros só podem manter ou criar outras imposições indirectas com finalidades específicas se respeitarem as regras de tributação aplicáveis aos impostos especiais de consumo e ao IVA. Qualquer outra interpretação, para além de ser contrária à letra da referida disposição, legitimaria a criação de uma fiscalidade indirecta nacional, paralela aos impostos especiais de consumo. Essa fiscalidade representaria uma ameaça para a prossecução do objectivo da directiva sobre os impostos especiais de consumo, ou seja, a livre circulação dos bens sujeitos aos impostos especiais de consumo no âmbito do mercado interno, uma vez que seria fonte de complexidade e de insegurança jurídica para os operadores dos outros Estados-Membros.

- 14 Consequentemente, quando os Estados-Membros utilizam a faculdade de manter ou criar imposições indirectas adicionais sobre os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, são obrigados a assegurar o respeito do quadro comunitário existente, designadamente quanto aos produtos em causa e à base tributável dos impostos comunitários.

- 15 O Governo francês objecta que, se a posição da Comissão fosse homologada, o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo só autorizaria os Estados-Membros a aumentarem o imposto especial de consumo existente. Esta interpretação impedi-los-ia de prosseguirem finalidades específicas, por não poderem adaptar outras modalidades de tributação para além da

taxa de imposição. Consequentemente, retiraria todo o efeito útil ao artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo. Além disso, a Comissão nunca pôde precisar o tipo de imposição específica distinta do imposto especial de consumo harmonizado que a referida disposição autorizaria na interpretação dada pela Comissão.

- 16 Por último, o Governo francês afirma que a contribuição «segurança social» preenche as condições previstas no artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo. Designadamente, os seus métodos de cálculo são os mais adequados para alcançar o objectivo de protecção da saúde pública. Ao ser aplicada sobre o volume da bebida em vez de o ser sobre a percentagem de álcool contida, a contribuição atinge de modo uniforme as bebidas que têm um grau alcoólico entre 20% e 50% vol., que são as mais vendidas.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 17 Deve desde logo notar-se que a harmonização operada pelas directivas sobre os impostos especiais de consumo e as sobre as estruturas é apenas parcial. Efectivamente, as referidas directivas limitam-se, no essencial, a classificar os produtos em função de considerações objectivas, ligadas, designadamente, aos processos de fabrico utilizados, a definir as condições de exigibilidade do imposto especial de consumo, a organizar um regime de circulação dos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, a determinar a base tributável dos impostos especiais de consumo e a fixar taxas mínimas.
- 18 Além disso, tendo em conta a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros nesta matéria e o recurso frequente a imposições indirectas para a

execução de políticas não orçamentais, o Conselho inseriu o artigo 3.º, n.º 2, na directiva sobre os impostos especiais de consumo.

- 19 Esta disposição tem em vista permitir que os Estados-Membros estabeleçam, além do imposto especial de consumo mínimo fixado pela directiva sobre as estruturas, outras imposições indirectas que prossigam uma finalidade específica, ou seja, um objectivo não orçamental.

- 20 Além da necessidade de uma finalidade específica, a habilitação assim conferida aos Estados-Membros exige o respeito de certas regras de tributação. Contudo, as versões linguísticas divergem duplamente quanto a este ponto.

- 21 A este respeito, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, quando uma disposição de direito comunitário é susceptível de várias interpretações, deve dar-se a prioridade à que é adequada para salvaguardar o seu efeito útil (v., designadamente, acórdão de 22 de Setembro de 1988, Land do Sarre e o, 187/87, Colect., p. 5013, n.º 19).

- 22 Além disso, em caso de disparidade entre as diferentes versões linguísticas de um texto comunitário, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v., nomeadamente, acórdão de 27 de Março de 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Colect., p. I-1345, n.º 19).

- 23 Em primeiro lugar, nas versões alemã, espanhola, francesa, italiana e portuguesa, a utilização do termo «ou» abre uma alternativa entre o respeito das regras comunitárias de tributação relativas aos impostos especiais de consumo e o

respeito das relativas ao IVA, enquanto, nas versões inglesa, dinamarquesa, finlandesa, grega, neerlandesa e sueca, o termo «e» parece exigir o respeito cumulativo dessas regras.

- 24 Ora, o IVA e os impostos especiais de consumo apresentam características incompatíveis. Assim, o primeiro é proporcional ao preço dos bens sobre que incide enquanto os segundos são calculados, a título principal, sobre o volume do produto. Além disso, o IVA é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição (sendo, em princípio, dedutível o imposto pago a montante aquando da operação anterior), enquanto os impostos especiais de consumo passam a ser exigíveis aquando da colocação dos produtos tributados no consumo (sem que haja um mecanismo semelhante de dedução). Por último, o IVA caracteriza-se pela sua generalidade, enquanto o imposto especial de consumo é exigido apenas sobre produtos determinados. Consequentemente, o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo prevê uma condição impossível de realizar, no caso de ser interpretado no sentido de que impõe aos Estados-Membros o respeito simultâneo das regras de tributação relativas a essas duas categorias de impostos.

- 25 Em segundo lugar, nas versões inglesa, dinamarquesa, finlandesa, neerlandesa, portuguesa e sueca, a directiva sobre os impostos especiais de consumo impõe o respeito da ou das regulamentações fiscais relativas aos impostos especiais de consumo e ao IVA. Em contrapartida, na versão alemã, apenas obriga os Estados-Membros a respeitarem os princípios da tributação («Besteuerungsgrundsätze») em matéria de imposto especial de consumo ou de IVA. As versões espanhola, francesa, helénica e italiana, quanto a elas, empregam perífrases como «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA».

- 26 A este respeito, resulta tanto da comparação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º, como do terceiro considerando da directiva sobre os impostos especiais de consumo, o qual considera concomitante as hipóteses previstas pelo referido 3.º, que esta directiva visa evitar que as imposições indirectas suplementares entrem indevidamente as trocas comerciais. É o que sucederia, designadamente, se os operadores económicos estivessem sujeitos a formalidades diferentes das previstas na regulamentação comunitária relativa aos impostos especiais de consumo ou ao IVA, dado que seriam susceptíveis de variar de um Estado-Membro para outro.
- 27 Nestas condições, deve considerar-se que o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os impostos especiais de consumo não exige aos Estados-Membros o respeito de todas as regras relativas aos impostos especiais de consumo ou ao IVA em matéria de determinação da base tributável, do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto. Basta que as imposições indirectas que têm em vista finalidades específicas estejam em conformidade, sobre estes pontos, com a economia geral de uma ou outra destas técnicas de tributação, tal como estão organizadas na legislação comunitária.
- 28 Há, assim, que analisar à luz das considerações que antecedem as duas críticas formuladas pela Comissão relativamente à Lei n.º 83-25.
- 29 Em primeiro lugar, a Comissão critica o facto de os impostos franceses não se aplicarem ao conjunto da categoria das bebidas alcoólicas, conforme foi definida na directiva sobre as estruturas.
- 30 Basta verificar que esta crítica incide sobre o âmbito de aplicação material da directiva sobre as estruturas. Ora, o artigo 3.º, n.º 2, da directiva sobre os

impostos especiais de consumo não exige, neste ponto, o respeito das regras de tributação aplicáveis para efeitos dos impostos especiais de consumo ou do IVA.

- 31 Em segundo lugar, a Comissão afirma que o montante da contribuição «segurança social» é proporcional à quantidade de bebida, independentemente do seu grau alcoólico.
- 32 Deve salientar-se que esta base tributável está em conformidade com a economia geral das regras de tributação aplicáveis para efeitos dos impostos especiais de consumo. Acresce que a mesma não é desconhecida da directiva sobre as estruturas. Esta directiva, efectivamente, toma a quantidade como base tributável para o imposto especial de consumo sobre o vinho e sobre as bebidas fermentadas que não o vinho e a cerveja (v. artigos 9.º e 13.º da directiva sobre as estruturas).
- 33 Tendo em conta as considerações que antecedem, a acção deve ser julgada improcedente.

Quanto às despesas

- 34 Por força do n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas, se tal tiver sido requerido. Tendo a República Francesa pedido a condenação da Comissão e tendo esta última sido vencida, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

decide:

- 1) A acção é julgada improcedente.
- 2) A Comissão das Comunidades Europeias é condenada nas despesas.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 24 de Fevereiro de 2000.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

D. A. O. Edward