



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

15 de outubro de 2015\*

«Reenvio prejudicial — Diretiva 92/83/CEE — Harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas — Artigo 27.º, n.º 1, alínea d) — Isenção do imposto especial de consumo harmonizado — Álcool etílico — Utilização na limpeza e na desinfecção de material e instalações que servem para o fabrico de medicamentos»

No processo C-306/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por decisão de 19 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de junho de 2014, no processo

**Direktor na Agentsia «Mitnitsi»**

contra

**Biovet AD,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Segunda Secção, J. L. da Cruz Vilaça, A. Arabadjiev, C. Lycourgos e J.-C. Bonichot, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 30 de abril de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Direktor na Agentsia «Mitnitsi», por V. Tanov, S. Yordanova, N. Yotsova-Toteva e S. Genova,
- em representação da Biovet AD, por A. Ivanov,
- em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova, D. Drambozova e M. Georgieva, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, N. Vitorino e M. Rebelo, na qualidade de agentes,

\* Língua do processo: búlgaro.

— em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 4 de junho de 2015,

profere o presente

### Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 27.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 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).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Direktor na Agentsia «Mitnitsi» (diretor da Agência «Alfândegas», a seguir «Direktor») e a Biovet AD (a seguir «Biovet»), a respeito da sujeição ao imposto especial sobre o consumo harmonizado do álcool etílico utilizado por esta última na limpeza e desinfeção.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

- 3 O décimo nono e vigésimo considerandos da Diretiva 92/83 têm a seguinte redação:  
  
«Considerando que é necessário estabelecer a nível comunitário as isenções aplicadas a mercadorias transportadas entre Estados-Membros;  
  
Considerando que, no entanto, é possível autorizar os Estados-Membros a optarem pela aplicação de isenções ligadas ao consumo final dentro do seu território;»
- 4 Por força do artigo 19.º, n.º 1, desta diretiva, os Estados-Membros aplicam um imposto especial sobre o consumo ao álcool etílico.
- 5 O artigo 27.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:  
  
«Os Estados-Membros isentarão do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta 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. [...];  
  
b) Tenham sido desnaturados de acordo com as normas de qualquer dos Estados-Membros e sejam utilizados para o fabrico de produtos não destinados ao consumo humano;

[...]

d) Sejam utilizados para o fabrico de medicamentos, conforme definidos na Diretiva 65/65/CEE [do Conselho, de 26 de janeiro de 1965, relativa à aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas, respeitantes às especialidades farmacêuticas (JO 1965, 22, p. 369; EE 13 F1 p. 18)];

[...]»

6 O artigo 27.º, n.º 2, alínea d), da mesma diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem isentar do imposto especial de consumo harmonizado os produtos abrangidos pela presente diretiva, nas condições por eles estabelecidas para assegurar a aplicação correta e direta das isenções e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida, sempre que esses produtos sejam utilizados:

[...]

d) Em processos de fabrico, desde que o produto final não contenha álcool;»

#### *Direito búlgaro*

7 Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, ponto 4, da Lei relativa a impostos especiais sobre o consumo e entrepostos fiscais (Zakon za aktsizite i danăchnite skladove, DV n.º 91, de 15 de novembro de 2005), na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «ZADS»), o imposto especial sobre o consumo pago sobre o álcool e as bebidas alcoólicas é reembolsado quando estes sejam utilizados num processo de fabrico e o produto final não contenha álcool.

8 O artigo 22.º, n.º 7, da ZADS precisa que, para efeitos da aplicação, designadamente, do seu n.º 4, ponto 4, se considera que o álcool e as bebidas alcoólicas utilizados como produto de limpeza não são incluídos nem utilizados num processo de fabrico.

#### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

9 A Biovet fabrica substâncias medicamentosas e comercializa medicamentos para uso veterinário, produtos para a agricultura e medicamentos para uso humano.

10 No âmbito da sua atividade de fabrico de medicamentos, a Biovet utiliza álcool etílico, sob a forma de uma solução aquosa de etanol a 70%, para limpar e desinfetar equipamentos técnicos, instalações de fabrico, bem como instalações e planos de trabalho.

11 Em 14 de setembro de 2012, a Biovet requereu o reembolso do imposto especial sobre o consumo pago sobre 271 litros de álcool etílico utilizados para esses fins entre 1 e 31 de agosto do mesmo ano.

12 Esse reembolso foi recusado por decisão do Nachalnik na Mitnitsa «Plovdiv» (diretor dos Serviços Aduaneiros de Plovdiv, Bulgária), a qual foi objeto de recurso administrativo e confirmada por decisão do Direktor.

13 A Biovet interpôs recurso desta última decisão no Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sofia, Bulgária), que considerou que a limpeza e a desinfecção constituem atividades de diferente natureza, que fazem parte do processo de fabrico de um produto final que não contém álcool, pelo que o imposto especial sobre o consumo pago pelo álcool utilizado na desinfecção devia ser reembolsado nos termos do artigo 22.º, n.º 4, ponto 4, da ZADS e não estava abrangido pelo artigo 22.º, n.º 7, da mesma.

- 14 O Direktor interpôs recurso da decisão do Administrativen sad Sofia-grad para o órgão jurisdicional de reenvio.
- 15 Foi nestas condições que o Varhoven administrativen sad decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Qual o sentido do conceito de ‘processos de fabrico’, constante do artigo 27.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 92/83 [...], e abrange este conceito a limpeza e/ou a desinfeção como processos para atingir determinados graus de limpeza, que são exigidos pelas boas práticas de fabrico de medicamentos?
  - 2) O artigo 27.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 92/83 permite que, após os Estados-Membros terem regulado por lei a isenção do álcool do imposto especial de consumo harmonizado na condição de que o álcool seja utilizado num processo de fabrico e que o produto final não contenha álcool, seja introduzida uma norma, nos termos da qual se entende, para efeitos de aplicação desta isenção, que o álcool utilizado para limpeza não é incluído no processo de fabrico?
  - 3) Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima permitem que seja introduzida com efeito imediato (isto é, sem um período de tempo razoável para que os operadores económicos possam adaptar o seu comportamento), uma ficção como a constante do artigo 22.º, n.º 7, [da] ZADS, que limita o reembolso do imposto especial sobre o consumo relativo ao álcool utilizado como meio de limpeza, quando a isenção foi introduzida discricionariamente pelo Estado-Membro?»

### Quanto às questões prejudiciais

#### *Quanto à primeira e segunda questões*

- 16 Com a primeira e segunda questões, que devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 27.º, n.º 2, alínea d), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro adota uma legislação que aplica a isenção prevista nessa disposição, o álcool etílico utilizado para limpar e/ou desinfetar material e instalações que servem para o fabrico de medicamentos pode estar abrangido por essa isenção, e se, eventualmente, esse Estado-Membro pode, para efeitos da referida isenção, excluir do âmbito de aplicação desta isenção o álcool etílico utilizado para tais fins de limpeza ou de desinfeção.
- 17 A título liminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, compete ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são apresentadas (v. acórdão Brasserie Bouquet, C-285/14, EU:C:2015:353, n.º 15). O facto de um órgão jurisdicional nacional ter, num plano formal, formulado uma questão prejudicial referindo-se a certas disposições do direito da União não obsta a que o Tribunal de Justiça forneça a esse órgão jurisdicional todos os elementos de interpretação que possam ser úteis à decisão do processo que lhe foi submetido, quer aquele tenha ou não feito referência a tais elementos no enunciado das suas questões. A este respeito, compete ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do direito da União que exigem uma interpretação, tendo em conta o objeto do litígio (v. acórdão Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, n.º 36).

- 18 Na medida em que resulta da decisão de reenvio que a Biovet pede o reembolso do imposto especial sobre o consumo pago sobre álcool etílico utilizado para limpar ou desinfetar equipamentos e instalações no âmbito da sua atividade de fabrico de medicamentos, há que examinar se uma situação como a do processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83. Com efeito, se assim for, este álcool está obrigatoriamente isento de imposto especial sobre o consumo por força desta disposição, pelo que deixa de ser necessário verificar se o artigo 27.º, n.º 2, alínea d), desta diretiva é aplicável a tal situação.
- 19 Por conseguinte, a primeira e segunda questões devem ser reformuladas como visando, em substância, saber se o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de isenção prevista nessa disposição é aplicável a álcool etílico utilizado por uma empresa para limpar ou desinfetar material e instalações que servem para o fabrico de medicamentos.
- 20 A este respeito, cumpre salientar que a redação da referida disposição, que prevê que os Estados-Membros isentem do imposto especial sobre o consumo harmonizado os produtos alcoólicos abrangidos pela Diretiva 92/83 quando sejam utilizados para o fabrico de medicamentos, não subordina a aplicação dessa isenção à condição de esses produtos servirem diretamente para o fabrico de medicamentos nem à de fazerem parte da composição dos medicamentos para cujo fabrico são utilizados.
- 21 É verdade que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o objetivo prosseguido pelas isenções previstas na Diretiva 92/83 é, designadamente, neutralizar a incidência do imposto especial sobre o consumo sobre o álcool usado como matéria intermédia que entra na composição de outros produtos comerciais ou industriais (v. despacho *Asprod*, C-313/14, EU:C:2014:2426, n.º 16 e jurisprudência referida).
- 22 Assim sendo, esse não é o único objetivo prosseguido pelas referidas isenções, dado que algumas delas, como as previstas no artigo 27.º, n.º 1, alíneas a) e b), desta diretiva, relativas ao álcool totalmente desnaturado de acordo com as normas de um Estado-Membro e ao álcool desnaturado desse modo e utilizado no fabrico de produtos não destinados ao consumo humano, isentam o álcool do imposto especial sobre o consumo harmonizado, mesmo quando não seja utilizado como produto intermédio que entra na composição de outros produtos.
- 23 É igualmente o que acontece com a isenção prevista no artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83, que visa neutralizar a incidência do imposto especial sobre o consumo harmonizado sobre o álcool utilizado no fabrico de medicamentos, quer esse álcool entre na composição desses medicamentos quer seja unicamente necessário à sua produção, sem entrar na respetiva composição.
- 24 No caso em apreço, não se contesta que foi no âmbito da sua atividade de fabrico de medicamentos que a Biovet pediu o reembolso dos direitos especiais sobre o consumo que pagou sobre álcool etílico utilizado na desinfecção do seu material e das suas instalações.
- 25 Ora, resulta dos elementos do processo apresentado ao Tribunal de Justiça que a desinfecção do material, dos equipamentos e das instalações utilizados no fabrico de medicamentos constitui uma etapa necessária do processo de fabrico dos mesmos e que a utilização de álcool etílico é indispensável a essas operações de desinfecção. A este respeito, os medicamentos apresentam a especificidade, relativamente a outros produtos, de o seu processo de fabrico estar subordinado ao cumprimento de regras sanitárias muito estritas. Com efeito, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, as operações de desinfecção em causa no processo principal visam, designadamente, eliminar os microrganismos patogénicos, que não devem existir por força das normas relativas ao conteúdo em germes dos medicamentos.

- 26 Daí decorre que, na medida em que essa desinfeção é inerente ao processo de fabrico de medicamentos, o álcool etílico utilizado com esse fim deve ser considerado como sendo utilizado «para o fabrico de medicamentos», na aceção do artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83.
- 27 Por conseguinte, de acordo com essa disposição, esse álcool deve ser isento do imposto especial sobre o consumo harmonizado, nas condições estabelecidas pelo Estado-Membro em causa para assegurar a aplicação correta e direta da isenção prevista na referida disposição e evitar qualquer tipo de fraude, evasão ou utilização indevida.
- 28 Nestas condições, há que responder à primeira e segunda questões que o artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de isenção prevista nessa disposição é aplicável a álcool etílico utilizado por uma empresa para limpar ou desinfetar material e instalações que servem para o fabrico de medicamentos.

*Quanto à terceira questão*

- 29 Atendendo à resposta dada à primeira e segunda questões, não há que responder à terceira questão.

**Quanto às despesas**

- 30 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 (Segunda Secção) declara:

**O artigo 27.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 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, deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de isenção prevista nessa disposição é aplicável a álcool etílico utilizado por uma empresa para limpar ou desinfetar material e instalações que servem para o fabrico de medicamentos.**

Assinaturas