CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT apresentadas em 10 de Junho de 2010 [1]

I – Introdução

1. A Comissão suscita objecções à transposição, pela Polónia, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2] (a seguir «Directiva 2006/112»). Está em causa, em particular, a taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado de 7% que na Polónia é aplicável ao vestuário e acessórios para lactentes e ao calçado de criança. No entender da Comissão, ao aplicar esta taxa reduzida, a Polónia está a violar o disposto no artigo 98.º, conjugado com o Anexo III, da Directiva 2006/112. A Polónia não nega a aplicação da taxa reduzida de imposto, mas considera que esta se justifica não só por motivos de política social, como também com base no artigo 115.º da Directiva 2006/112.

2. Para a solução do litígio é decisiva, sobretudo, a aplicabilidade *ratione temporis* do artigo 115.º da Directiva 2006/112 à Polónia. O artigo 115.º da Directiva 2006/112 permite aos Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida ao vestuário e calçado de criança, entre outros produtos, continuarem a aplicar essa taxa. Todavia, à data referida no artigo 115.º da Directiva 2006/112 e quando foi introduzida a respectiva disposição antecessora na Sexta Directiva [3], a Polónia não era ainda Estado-Membro da Comunidade. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se a Polónia pode, ainda assim, invocar essa disposição e continuar a aplicar um regime especial que se encontrava em vigor em 1 de Janeiro de 1991, ou se apenas são determinantes o artigo 98.º, em conjugação com o Anexo III, bem como o artigo 128.º da Directiva 2006/112 e as disposições estabelecidas no Acto de Adesão.

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 347, p. 1.

3 — Esta disposição figurava anteriormente no artigo 28.º, n.º 2, alínea d), da 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), com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA), a seguir «Sexta Directiva».

II – Quadro jurídico

A – *Direito comunitário*

1. Acto de Adesão de 2003

3. O artigo 24.º do Acto de Adesão de 2003 [4] estabelece o seguinte:

«As medidas enumeradas nos Anexos V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII e XIV do presente Acto aplicam-se, em relação aos novos Estados-Membros, nas condições definidas nesses Anexos.»

4. O Anexo XII do acto de adesão contém a lista de todo o acervo comunitário aplicável à Polónia. O capítulo 9 – Fiscalidade – n.º 1 deste anexo declara como aplicáveis as disposições relativas ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado:

«31977 L 0388: 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 de 13.6.1977, p. 1), com a última redacção que lhe foi dada por:

— 32002 L 0038: Directiva 2002/38/CE do Conselho, de 7.5.2002 (JO L 128 de 15.5.2002, p. 41).

a) Em derrogação da alínea a) do n.º 3 do artigo 12.º da Directiva 77/388/CEE, a Polónia pode: i) aplicar uma isenção com reembolso do imposto pago no estádio anterior aos fornecimentos de determinadas categorias de livros e periódicos especializados, até 31 de Dezembro de 2007, e ii) continuar a aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado não inferior a 7% aos serviços de restauração, até 31 de Dezembro de 2007 ou até ao final do período transitório a que se refere o artigo 28.º L da directiva, consoante o que se verificar primeiro.

b) Em derrogação da alínea a) do n.º 3 do artigo 12.º da Directiva 77/388/CEE, a Polónia pode continuar a aplicar i) uma

4 — Acto relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2003, L 236, p. 33).

taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado não inferior a 3% aos produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas), destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares; ao fornecimento de bens e serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão de bens de equipamento, tais como maquinaria ou construções a que se referem os pontos 1 a 10 do Anexo H da directiva, até 30 de Abril de 2008, e ii) uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado não inferior a 7% à prestação de serviços não integrados numa política social, para construção, renovação e modificação de habitações, com exclusão de materiais de construção, e à entrega, antes da primeira ocupação, de edifícios residenciais ou de partes deles, tal como referido na alínea a) do n.º 3 do artigo 4.º da directiva, até 31 de Dezembro de 2007.

c) Para efeitos da aplicação da alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º da Directiva 77/388/CEE, a Polónia pode continuar a isentar de imposto sobre o valor acrescentado os transportes internacionais de passageiros a que se refere o ponto 17 do Anexo F da directiva, até estar preenchida a condição prevista no n.º 4 do artigo 28.º da directiva ou enquanto for aplicada a mesma isenção por qualquer dos actuais Estados-Membros, consoante o que se verificar primeiro.»

2. Directiva 2006/112

5. O artigo 96.º da Directiva 2006/112 estipula o seguinte:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

6. O artigo 97.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 estabelece que, a partir de 1 de Janeiro de 2006 e até 31 de Dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%.

7. Nos termos do artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da Directiva 2006/112:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.

[...]»

8. De acordo com o disposto no artigo 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, as taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5%.

9. O capítulo 4 do título VIII da Directiva 2006/112 (artigos 109.º a 122.º) estabelece as condições em que os Estados-Membros podem, em derrogação às regras geralmente aplicáveis, conceder isenções fiscais com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior ou aplicar taxas reduzidas, até à introdução do regime definitivo a nível comunitário.

10. Neste contexto, o artigo 114.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 prevê o seguinte:

«Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1993, foram obrigados a aumentar em mais de 2% a sua taxa normal em vigor em 1 de Janeiro de 1991 podem aplicar uma taxa reduzida [...] às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias referidas no Anexo III.

Além disso, os Estados-Membros referidos no primeiro parágrafo podem aplicar essa taxa [...] ao vestuário e calçado de criança e à habitação.»

11. O artigo 115.º da Directiva 2006/112 estipula o seguinte:

«Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida [...] ao vestuário e calçado de criança e à habitação podem continuar a aplicar essa taxa à entrega desses bens ou à prestação desses serviços.»

12. O artigo 115.º da Directiva 2006/112 retoma literalmente o disposto no artigo 28.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992 [5].

13. O capítulo 5 do título VIII – Disposições temporárias – contém nos seus artigos 123.º a 130.º disposições que autorizam determinados Estados-Membros que aderiram à União Europeia em 1 de Maio de 2004 a conceder uma isenção com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior ao fornecimento de certos bens, bem como a aplicar uma taxa reduzida a determinados bens.

5 — Já referida na nota 3.

14. Baseando-se nas disposições do acto de adesão, o artigo 128.º da Directiva 2006/112 estabelece o seguinte regime especial para a Polónia:

«1. A Polónia pode aplicar uma isenção com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior aos fornecimentos de determinados livros e periódicos especializados, até 31 de Dezembro de 2007.

2. A Polónia pode continuar a aplicar uma taxa reduzida não inferior a 7% aos serviços de restauração, até 31 de Dezembro de 2007 ou até à introdução do regime definitivo referido no artigo 402.º, consoante o que se verificar primeiro.

3. A Polónia pode continuar a aplicar, até 30 de Abril de 2008, uma taxa reduzida não inferior a 3% às entregas dos produtos alimentares referidos no Anexo III.

4. A Polónia pode continuar a aplicar, até 30 de Abril de 2008, uma taxa reduzida não inferior a 3% às entregas de bens e às prestações de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções, referidas no ponto 11) do Anexo III.

5. A Polónia pode continuar a aplicar, até 31 de Dezembro de 2007, uma taxa reduzida não inferior a 7% à prestação de serviços de construção, renovação e modificação de habitações, não abrangidos por políticas sociais, com exclusão de materiais de construção, e à entrega, antes da primeira ocupação, de edifícios ou de parte de edifícios residenciais, referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º»

B – *Direito nacional*

15. Nos termos do artigo 41.º da lei polaca relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, de 11 de Março de 2004 (a seguir «lei do IVA polaca»), a taxa normal do IVA é de 22%, mas são admitidos desvios. Nesse sentido, o artigo 41.º, n.º 2, da lei do IVA polaca prevê uma taxa reduzida de 7% para os bens e serviços referidos no Anexo III.

16. O Anexo III da lei do IVA polaca enumera no ponto 45 o vestuário e os acessórios para lactentes, assim como no ponto 47 o calçado de criança.

III – Fase pré-contenciosa e pedidos das partes

17. Em 23 de Março de 2007, a Comissão enviou à Polónia uma notificação para cumprir,

em que censurava a Polónia por aplicar, em violação do artigo 98.º, conjugado com o Anexo III da Directiva 2006/112, uma taxa de IVA reduzida ao vestuário e acessórios para lactentes e ao calçado de criança.

18. Na sua resposta de 22 de Maio de 2007, a Polónia pronunciou-se sobre os factos. Não tendo a defesa apresentada pela República da Polónia convencido a Comissão, esta enviou-lhe, em 1 de Fevereiro de 2008, um parecer fundamentado, fixando-lhe um prazo de dois meses para cumprir os requisitos impostos pela legislação comunitária.

19. A Polónia respondeu ao parecer fundamentado em 31 de Março de 2008. A Comissão manteve a sua posição e, por petição de 2 de Fevereiro de 2009, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Fevereiro de 2009, intentou a presente acção na qual conclui pedindo que:

— Se declare que a República da Polónia, ao aplicar a taxa de IVA reduzida de 7% à entrega, importação e aquisição intracomunitária de vestuário e acessórios para lactentes e calçado de criança, nos termos do artigo 41.º, n.º 2, da Lei do imposto sobre bens e serviços, de 11 de Março de 2004, conjugado com as posições 45 e 47 do Anexo III da mesma lei, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 98.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugado com o seu Anexo III;

— Se condene a República da Polónia nas despesas.

20. A Polónia conclui pedindo que a acção seja julgada improcedente e a Comissão condenada nas despesas.

IV – Apreciação jurídica

21. Nos termos do artigo 96.º da Directiva 2006/112, os Estados-Membros aplicam a taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável, que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.

22. Em derrogação do que precede, o artigo 98.º da directiva permite a aplicação de uma ou duas taxas reduzidas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III. É pacífico que a entrega de vestuário e acessórios para lactentes e de calçado de criança (a seguir «bens em causa») a que a Polónia aplica uma taxa de IVA reduzida de 7% não consta da lista do Anexo III. Por conseguinte, o artigo 98.º

da directiva não permite que a entrega dos bens em causa seja sujeita a uma taxa de IVA reduzida.

23. A Polónia invoca, porém, o artigo 115.º da Directiva 2006/112, ao abrigo do qual os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida ao vestuário e calçado de criança e à habitação podem continuar a aplicar essa taxa.

24. A Comissão não concorda que esta disposição seja aplicável à Polónia. Argumenta que a disposição transitória foi inicialmente introduzida na Sexta Directiva, como artigo 28.º, n.º 3, alínea b), pela Directiva 92/77, e visa unicamente os Estados que, aquando da adopção da Directiva 92/77, já eram membros da Comunidade. A Comissão chama ainda a atenção para o facto de as derrogações contrariarem o objectivo de harmonização da directiva, devendo, por isso, ser objecto de interpretação estrita. Considera que os Estados-Membros que aderiram em data posterior podem invocar única e exclusivamente as derrogações previstas no respectivo acto de adesão. Ora, o Acto de Adesão de 2003 não autoriza a Polónia a aplicar uma taxa de IVA reduzida, em derrogação do regime geral em vigor, para a entrega dos bens em causa.

25. Pelo contrário, a Polónia defende que a redacção do artigo 115.º da Directiva 2006/112 não obsta a que o mesmo lhe seja aplicável. Caso a Polónia fosse excluída do âmbito de aplicação, estaria a ser discriminada em relação aos outros Estados-Membros. Considera, além disso, que a derrogação se justifica por motivos de política social.

A – *Aplicabilidade da disposição à Polónia*

26. O artigo 24.º do acto de adesão sob o título «Medidas transitórias» estabelece o seguinte: «As medidas enumeradas nos Anexos [...] XII [...] do presente Acto aplicam-se, em relação aos novos Estados-Membros, nas condições definidas nesses Anexos.»

27. No Anexo XII, capítulo 9 «Fiscalidade», n.º 1, é mencionada, entre outras, a Sexta Directiva 77/388, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2002/38/CE. Incluem-se aqui também todas as alterações introduzidas na directiva entre 1977 e 2002. Nas alíneas a) a c) do n.º 1 são depois enumeradas as derrogações à Sexta Directiva que são aplicáveis à Polónia, designadamente ao artigo 12.º, n.º 3, alínea a), e ao artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da directiva. O acto de adesão não

prevê quaisquer derrogações ao artigo 28.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva.

28. Na falta de limitações ou reservas específicas, o Estado aderente assume *todos* os direitos e deveres resultantes do acervo comunitário [6]. Assim sendo, também as disposições derrogatórias, tais como o artigo 28.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva ou o artigo 115.º da Directiva 2006/112 são, por princípio, aplicáveis aos Estados-Membros que aderiram em 2004, a não ser que o acto de adesão contenha disposições específicas a este respeito, o que não é o caso para os bens em causa.

29. Esta conclusão não é infirmada pelo facto de a Polónia não pertencer ainda à Comunidade à data da adopção da Directiva 92/77, que introduziu inicialmente a disposição referida. O objectivo das disposições relativas à adopção do acervo comunitário incluídas no acto de adesão consiste precisamente em alargar ao novo Estado-Membro o âmbito de aplicação dos actos jurídicos adoptados antes da sua adesão. Também nada indica que a Directiva 92/77 tenha, de alguma forma, sido excluída do acervo comunitário que a Polónia adoptou por força da sua adesão à Comunidade.

6 — V. também as conclusões do advogado-geral G. Tesauro apresentadas em 7 de Maio de 1991, Comissão/Espanha (C-35/90, Colect., p. I-5073, n.º 6).

30. Ao invés, a Comissão parece inferir do artigo 24.º do acto de adesão, conjugado com as disposições do citado anexo, que apenas o regime normal da Sexta Directiva fazia parte do acervo adoptado. Os regimes especiais só seriam abrangidos se constassem do anexo e sob a forma de adaptação aí prevista.

31. Não se encontram, porém, quaisquer elementos na redacção ou na sistemática das disposições do acto de adesão que sustentem esta interpretação. Muito pelo contrário, o acto de adesão prevê expressamente, no Anexo XII, capítulo 9 «Fiscalidade», n.º 1, alíneas a) a c), *derrogações* às disposições derrogatórias da Sexta Directiva. Esta forma de regulamentação assenta na premissa de que as disposições derrogatórias se aplicam, por princípio, aos Estados aderentes. Tal é ainda reforçado pelo Anexo XII, capítulo 9, n.º 1, alínea c), do acto de adesão, que tem a seguinte redacção: «*Para efeitos da aplicação do artigo 28.º* [...], a Polónia pode continuar a isentar de imposto sobre o valor acrescentado os transportes internacionais de passageiros […]» [itálico nosso].

32. Se as disposições derrogatórias não fossem, à partida, aplicáveis aos novos Estados-Membros, não haveria necessidade de as modificar no acto de adesão. Antes pelo contrário, seria preciso introduzir disposições derrogatórias completamente novas a favor dos Estados aderentes.

33. Até por motivos de segurança jurídica, não se pode de alguma forma inferir do silêncio do acto de adesão que determinadas disposições da Sexta Directiva, cujos termos não limitam o respectivo âmbito de aplicação, não são aplicáveis aos novos Estados-Membros. Para esclarecer este aspecto, o acto de adesão teria de enumerar não só as disposições derrogatórias alteradas em vigor, como também todas as disposições derrogatórias que não seriam aplicáveis aos Estados aderentes.

34. Em apoio da sua argumentação, a Comissão invoca, por fim, a regulamentação relativa à taxa de imposto reduzida aplicável à habitação. Refere que a tributação dos serviços de construção, renovação e modificação de habitações é regulada, relativamente à Polónia, no Anexo XII, capítulo 9, n.º 1, alínea b), do acto de adesão e no artigo 128.º, n.º 5, da Directiva 2006/112. Além disso, o artigo 115.º da directiva permite aos Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, aplicavam uma taxa reduzida à habitação, continuarem a aplicar essa taxa. Se esta disposição também fosse aplicável aos Estados que aderiram mais tarde, a Polónia teria uma dupla base jurídica para reduzir o imposto.

35. Porém, este argumento não nos convence.

36. O artigo 128.º da Directiva 2006/112 configura uma disposição especial que se aplica à Polónia em vez da regra geral do artigo 115.º e sobrepõe-se a esta quando se trata da aplicação de uma taxa reduzida aos serviços de construção de habitações. Ao passo que o artigo 115.º da Directiva 2006/112 permite a aplicação de uma taxa de imposto reduzida às habitações sem a limitar no tempo, desde que essa taxa já tenha sido aplicável em 1 de Janeiro de 1991, o regime especial previsto no acto de adesão e adoptado no artigo 128.º da Directiva 2006/112 limita, por um lado, essa aplicação no tempo até 31 de Dezembro de 2007. Por outro lado, o artigo 128.º da directiva altera a disposição derrogatória para a Polónia, na medida em que não a condiciona à existência de uma redução equivalente em 1 de Janeiro de 1991, mas também permite a sua aplicação a taxas reduzidas introduzidas após essa data.

37. Não existindo nenhuma regulamentação específica para o fornecimento de vestuário e calçado de criança, ao invés do que acontece para a habitação, mantém-se portanto inalterada a conclusão de que a disposição derrogatória do artigo 115.º da Directiva 2006/112 é aplicável a todos os Estados-Membros. Se as partes contratantes quisessem ter modificado ou excluído por completo a aplicabilidade desta disposição à Polónia, deveriam ter incluído uma regulamentação nesse sentido no acto de adesão.

38. Resulta daí que, *de per se*, o acervo comunitário que a Polónia adoptou com a adesão também abrange automaticamente a disposição derrogatória do artigo 115.º da Directiva 2006/112.

39. A questão que se coloca é a de saber se o teor e a finalidade do artigo 115.º sugerem de alguma forma que esta disposição não deva ser aplicada a um Estado que se encontre na situação da Polónia, por não pertencer ainda à Comunidade em 1 de Janeiro de 1991.

40. Todavia, como o Tribunal de Justiça constatou no acórdão Optimus–Telecomunicações, em caso de adesão, a remissão para uma data prevista no direito comunitário, na falta de uma disposição contrária no acto de adesão ou noutro acto de direito comunitário, vale também para o Estado aderente, mesmo que esta data seja anterior à data de tal adesão [7].

41. Como já foi referido, o acto de adesão não contém qualquer indicação de que o artigo 28.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva (ou o artigo 115.º da Directiva 2006/112) não seja aplicável aos Estados aderentes.

42. A própria letra das disposições citadas não indica nada em contrário. Prevê-se aí que os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1991, já aplicavam uma taxa reduzida aos bens em causa, podem continuar a aplicar essa taxa. A disposição não exige que o Estado-Membro já pertencesse à Comunidade à data de referência de 1 de Janeiro de 1991, embora a Directiva 2006/112 também recorra a este tipo de limitação aos Estados que eram membros numa determinada data [8]. A inexistência deste tipo de limitação temporal milita a favor da interpretação de que o artigo 115.º também é aplicável, em princípio, aos Estados-Membros que aderiram numa data posterior à União Europeia, desde que à data de referência indicada aplicassem uma regulamentação correspondente.

43. Com base numa interpretação puramente literal, a disposição é, portanto, aplicável à Polónia. Quando a redacção de uma disposição de direito comunitário é clara e não se presta a interpretações contraditórias nas diferentes versões linguísticas, a interpretação literal é um forte indício do sentido correcto da disposição [9].

7 — Acórdão de 21 de Junho de 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Colect., p. I-4985, n.º 32).

8 — Basta ver o artigo 379.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, que se baseia no Anexo XV, Parte IX, n.º 2, alínea m), do Acto de Adesão da Áustria, Finlândia e Suécia (JO 1994, C 241, p. 335).

9 — V. as conclusões da advogada-geral E. Sharpston apresentadas em 25 de Janeiro de 2007, Optimus – Telecomunicações (C-366/05, Colect., p. I-4985, n.º 45).

44. Esta primeira conclusão quanto à aplicabilidade da disposição à Polónia também deve, porém, ser analisada à luz da intenção do legislador comunitário de criar um sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado através da directiva.

45. Como o Tribunal de Justiça decidiu reiteradamente [10], as disposições da Sexta Directiva devem ser objecto de interpretação estrita na medida em que prevejam derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada fornecimento de bens ou prestação de serviços efectuada por um sujeito passivo a título oneroso.

46. O artigo 115.º da Directiva 2006/112 constitui, pois, uma disposição derrogatória que perpetua uma situação contrária ao objectivo da directiva, designadamente a aplicação de taxas de imposto reduzidas a outras operações para além das previstas na directiva. É, por conseguinte, questionável se as conclusões do Tribunal de Justiça no acórdão Optimus-Telecomunicações [11] a respeito da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais [12], podem ser automaticamente aplicadas ao caso vertente. Com efeito, contrariamente ao caso em apreço, no referido processo atendeu-se à situação jurídica existente numa data de referência anterior à adesão, com o intuito de chegar a uma situação jurídica mais conforme com o objectivo de harmonização da directiva.

47. Mesmo sujeitando a disposição em causa a uma interpretação mais estrita, não fica excluída a sua aplicabilidade à Polónia. A directiva assume que será necessário proceder por fases, uma vez que a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios implica, nos Estados-Membros, modificações das suas estruturas fiscais e consequências significativas nos domínios orçamental, económico e social [13]. Outros Estados-Membros podem também, actualmente, aplicar uma taxa de imposto reduzida aos bens em causa. Isso significa que o objectivo da harmonização plena não foi ainda alcançado, independentemente de a disposição ser ou não aplicável à Polónia.

48. Outro aspecto que milita a favor da aplicabilidade das disposições derrogatórias à Polónia é o seu espírito e finalidade: pretende-se que, apesar da harmonização progressiva, os cidadãos dos Estados-Membros possam continuar a beneficiar de certas vantagens sociais

10 — V. os acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 34), de 8 de Maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, Colect., p. I-4395, n.º 28), de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia (C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.ºs 15 e 16), e de 6 de Julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Colect., p. I-6269, n.º 23).

11 — Já referido na nota 7.

12 — JO L 249, p. 25, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 (JO L 156, p. 23).

13 — V. o sexto considerando da Directiva 2006/112.

a que estão habituados. A directiva permite expressamente que se perpetue esta situação, em si contrária ao sistema harmonizado, a fim de evitar distorções sociais.

49. A abolição imediata da taxa de imposto reduzida para o vestuário e calçado de criança implicaria um aumento súbito da carga fiscal que recai sobre as famílias com filhos. A fim de evitar este impacto, em 1992, os Estados-Membros foram autorizados a manter para o fornecimento destes bens a redução do imposto sobre o valor acrescentado existente à data de referência por motivos de política social. À data da adesão, a Polónia encontrava-se numa situação comparável à dos Estados que já pertenciam à Comunidade em 1992.

50. Embora esta conclusão possa, eventualmente, colocar em vantagem competitiva os agentes económicos polacos, que assim gozam de um benefício fiscal nas suas operações, a sua situação não é muito diferente da dos contribuintes de outros Estados-Membros que já aplicavam uma redução em 1991. Se a disposição derrogatória não fosse aplicada aos Estados que aderiram mais tarde à Comunidade, isso implicaria, precisamente, uma discriminação desses Estados. Ficariam, assim, sujeitos a uma maior harmonização do que os países que já eram Estados-Membros à data em que a disposição foi aprovada.

51. A Comissão entende que essa maior harmonização se justifica para os novos Estados-Membros, uma vez que também adoptaram o acervo comunitário numa fase posterior. Considera que a aplicação do regime especial aos Estados-Membros que aderiram em 2004 diminuiria o nível de harmonização entretanto alcançado.

52. Assumindo, porém, que a Polónia aplica, desde 1 de Janeiro de 1991, uma taxa de IVA reduzida aos bens em causa, o país encontra-se na mesma situação que os antigos Estados-Membros, com a única diferença de que, na Polónia, essa tributação se baseava então exclusivamente no direito nacional, ao passo que os antigos Estados-Membros puderam continuar a aplicar as respectivas regulamentações por força da derrogação prevista na directiva. Neste caso, a aplicação do artigo 115.º da Directiva 2006/112 à Polónia não conduz nem a uma diminuição do nível de harmonização alcançado, nem a um reforço da harmonização, mas simplesmente mantém o *statu quo*.

53. Embora a supressão das inúmeras excepções previstas na directiva possa afigurar-se desejável, ela deverá aplicar-se em igual medida a todos os Estados-Membros que se

encontrem em situação comparável no que respeita a eventuais regulamentações antigas.

54. Deve, pois, concluir-se a título preliminar que o artigo 115.º da Directiva 2006/112 confere também à Polónia o direito de continuar a aplicar uma taxa reduzida ao vestuário e acessórios para lactentes, assim como ao calçado de criança, desde que a tenha aplicado em 1 de Janeiro de 1991.

1. Condições do artigo 115.º da Directiva 2006/112

55. Importa, pois, examinar se a Polónia cumpre efectivamente as condições estabelecidas no artigo 115.º da Directiva 2006/112 para a aplicação de uma taxa reduzida ao fornecimento dos bens em causa.

56. Na sua petição, a Comissão não se pronunciou, nem a título subsidiário, sobre esta questão.

57. Na sua resposta, o Governo polaco explicou que, em 1 de Janeiro de 1991, vigorava na Polónia uma taxa reduzida aplicável ao vestuário e calçado de criança, nos termos da Lei do imposto sobre o volume de negócios, de 16 de Dezembro de 1972. O sistema de imposto sobre o valor acrescentado, posteriormente instituído pela Lei do imposto sobre bens e serviços, de 8 de Janeiro de 1993, teve por base o sistema comunitário do imposto sobre o valor acrescentado. Em aplicação destas normas, a Polónia sujeitou os bens em causa de forma contínua a uma taxa de 7%.

58. A Comissão renunciou à apresentação de réplica, pelo facto de a demandada não ter apresentado nenhum argumento novo e a Comissão já ter respondido a todas as razões de defesa invocadas. Por conseguinte, pode considerar-se que a Comissão aceitou os argumentos aduzidos pela Polónia. Qualquer argumento posterior da Comissão teria de ser rejeitado como fundamento intempestivo, nos termos do artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento de Processo.

59. Todavia, o Tribunal de Justiça tem de examinar a procedência da argumentação de defesa do Governo polaco, mesmo que a Comissão não a tenha contestado. Assim sendo, e no intuito de obter informações precisas sobre a situação jurídica que vigorava na Polónia desde 1 de Janeiro de 1991, o Tribunal de Justiça convidou ambas as partes a pronunciarem-se por escrito sobre se a Polónia cumpria ou não as condições para a aplicação do artigo 115.º da Directiva 2006/112. Solicitou que esclarecessem, designadamente, em que medida o imposto aplicado na Polónia em 1 de Janeiro de 1991 podia ser considerado um imposto sobre o valor acrescentado na acepção do artigo 115.º da directiva e se,

na altura, os bens em causa estavam sujeitos a uma taxa reduzida.

60. As informações prestadas pelo Governo polaco e pela Comissão em resposta a este pedido de esclarecimento do Tribunal de Justiça não podem ser consideradas fundamentos intempestivos, nos termos do artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento do Processo e devem, por isso, ser levadas em consideração na seguinte análise da procedência da argumentação polaca.

61. Antes de mais, importa analisar se o imposto polaco sobre o volume de negócios que se aplicava, em 1 de Janeiro de 1991, ao fornecimento dos bens em causa podia ser qualificado como imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Directiva 2006/112. Em segundo lugar, importa esclarecer se foi aplicada uma taxa reduzida desde a data de referência.

B – *Quanto à qualificação do imposto como imposto sobre o valor acrescentado na acepção da directiva*

62. Na sua jurisprudência sobre o artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva (actual artigo 401.º da Directiva 2006/112), o Tribunal de Justiça destacou os elementos seguintes como características essenciais do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [14]:

— a aplicação geral do IVA às transacções que tenham por objecto bens ou serviços;

— a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça;

— a cobrança deste imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo a da venda a retalho, qualquer que seja o número de transacções ocorridas anteriormente;

— a dedução do IVA devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo de produção e de distribuição, de modo que este imposto só se aplique, numa dada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do referido imposto seja, em definitivo, suportada pelo consumidor.

63. O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva não se opõe à aplicação, para além do IVA, de um imposto nacional que não apresente alguma destas características [15].

14 — Acórdãos de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 28), e de 11 de Outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, Colect., p. I-8463, n.º 37).

15 — Acórdãos Banca popolare di Cremona (já referido na nota 14, n.º 27), e KÖGÁZ e o. (já referido na nota 14, n.º 36).

64. No entanto, esta conclusão tem de ser vista à luz do artigo 33.º, n.º 1, que tem por finalidade evitar eventuais distorções da concorrência e obstáculos ao mercado interno que resultariam da cobrança de um imposto nacional com as mesmas características do IVA, isto é, por assim dizer, um IVA paralelo [16].

65. Porém, para efeitos de aplicabilidade do artigo 115.º da Directiva 2006/112 a um Estado-Membro na situação da Polónia, basta que a tributação do vestuário e calçado de criança corresponda a um imposto sobre o consumo semelhante ao imposto harmonizado sobre o valor acrescentado, e que o benefício social resultante da taxa reduzida deste imposto tenha para o consumidor uma importância comparável à da aplicação de uma taxa de IVA reduzida na acepção da Directiva 2006/112.

66. Nesta ordem de ideias, deve tratar-se de um imposto de aplicação geral ao fornecimento dos bens em causa, cujo montante é fixado proporcionalmente ao preço e que é, em definitivo, suportado pelo consumidor final. Menos relevante, neste contexto, é a questão de saber se, e de que forma, é garantida a neutralidade do imposto nos diversos estádios comerciais antes da entrega ao consumidor final.

16 — V. a este respeito, os acórdãos Banca popolare di Cremona (já referido na nota 14, n.os 21 e 24), e KÖGÁZ e o. (já referido na nota 14, n.os 29 e 33).

67. A este respeito, resulta das informações sobre a situação jurídica na Polónia, que o Tribunal de Justiça obteve das respostas escritas à sua questão e na fase oral do processo, que o imposto sobre o volume de negócios aplicável em 1 de Janeiro de 1991 era um imposto de aplicação geral, fixado em função do valor da prestação. Embora a cobrança deste imposto tivesse por base duas leis – uma relativa à tributação dos serviços das empresas públicas e outra relativa à tributação dos serviços das empresas privadas –, o imposto era idêntico em ambos os casos.

68. O facto contestado pela Comissão de determinados serviços não estarem sujeitos ao imposto, como é o caso das actividades artísticas ou científicas, não contraria o carácter geral do imposto. Afinal, também a Directiva 2006/112 prevê inúmeras isenções fiscais justificadas por motivos de política social.

69. Neste contexto também não é relevante o facto de a Polónia só em 1993 ter introduzido um sistema de imposto sobre o valor acrescentado, que garante, à semelhança do sistema da directiva, a neutralidade fiscal das transacções intermédias até ao fornecimento ao consumidor final, através de um mecanismo de dedução do imposto. Antes disso, a Polónia aplicava um sistema de isenção das operações a montante, de modo a evitar a acumulação do imposto sobre o valor acrescentado nos diversos estádios comerciais.

70. Como já foi referido, para a avaliação do benefício fiscal é apenas relevante a perspectiva do consumidor final. Nessa óptica, não importa saber qual o tipo de regulamentação utilizado para assegurar que o imposto a pagar é proporcional ao valor que foi acrescentado ao produto na cadeia de valor. Aliás, a directiva também autoriza, em certos casos, os Estados-Membros a aplicarem derrogações ao mecanismo geral de dedução do imposto [17].

71. Em seguida, importa analisar se ao fornecimento dos bens em causa se aplica, desde 1 de Janeiro de 1991, uma taxa de imposto reduzida.

72. De acordo com as informações apresentadas, os fornecimentos em causa começaram por ser totalmente isentos do imposto, sendo depois sujeitos a uma taxa de 5% entre 4 de Maio de 1992 e 16 de Dezembro de 1992 e, desde então, a uma taxa de 7%. A taxa normal cifrava-se, na altura, em 20% ou 22%.

73. Em primeiro lugar, importa referir que a aplicação de uma isenção fiscal pode, num sentido mais lato, ser equiparada a uma tributação a uma taxa reduzida a zero. A própria directiva equipara o *zero-rating*, conhecido em alguns Estados-Membros, que consiste na isenção com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior, à aplicação de uma taxa reduzida inferior às taxas mínimas previstas na directiva [18]. Por conseguinte, também a isenção que vigorava na Polónia em 1 de Janeiro de 1991 para o fornecimento de vestuário e acessórios para lactentes, assim como para calçado de criança, pode ser considerada uma taxa reduzida na acepção do artigo 115.º da Directiva 2006/112 [19].

74. O facto de a Polónia não ter aplicado continuamente a mesma taxa reduzida, tendo-a aumentado em duas fases de 0% para os actuais 7%, também não é impeditivo da aplicação do artigo 115.º

75. Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que uma medida nacional adoptada posteriormente à data fixada pela legislação

17 — V., p. ex., artigo 175.º, n.º 2, segundo parágrafo, artigo 180.º e artigo 372.º da Directiva 2006/112.

18 — V., p. ex., o artigo 28.º, n.º 2, alíneas a) e b), da Sexta Directiva ou os artigos 110.º e 113.º da Directiva 2006/112. Para um melhor esclarecimento do conceito de *zero rating*, ver as minhas conclusões de 4 de Maio de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Colect., p. I-6269, n.os 22 e 23), e de 13 de Dezembro de 2007, Marks & Spencer (C-309/06, Colect., p. I-2283, n.º 27).

19 — Como já foi referido, na altura, a Polónia ainda não aplicava nenhum sistema de dedução do IVA pago no estádio anterior. Não obstante, a tributação em cadeia era evitada através de uma isenção das operações a montante, pelo que também neste aspecto existe uma analogia ao conceito de *zero-rating*.

comunitária não fica, por este simples facto, automaticamente excluída do regime derrogatório instituído pelo acto comunitário em causa [20]. Com efeito, quando um Estado-Membro modifica, depois da data de referência, o âmbito das exclusões existentes mediante a sua redução, aproximando-se desta forma do objectivo da Directiva 2006/112, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação subjacente [21].

76. Por conseguinte, não se pode censurar a Polónia por ter baixado o nível de redução do imposto desde 1991, aproximando-o assim da taxa normal prevista na directiva para as operações em causa.

77. A conclusão final é que a República da Polónia pode, nos termos do artigo 115.º da Directiva 2006/112, aplicar uma taxa de 7% ao fornecimento de vestuário e acessórios para lactentes, bem como de calçado para crianças. Por conseguinte, a acção da Comissão, pela qual esta acusa a República da Polónia de violar o disposto no artigo 98.º da Directiva 2006/112, deve ser julgada improcedente.

V – Quanto às despesas

78. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República da Polónia pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida nos seus fundamentos, há que condená-la nas despesas.

20 — V. acórdão de 23 de Abril de 2009, Puffer (C-460/07, Colect., p. I-3251, n.º 85) com referência ao acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck (C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 41).

21 — V., a este propósito, o acórdão Puffer (já referido na nota 20, n.º 85) com referência aos acórdãos sobre o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, proferidos em 14 de Junho de 2001, Comissão/França (C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 44), e em 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 45). V. ainda o acórdão de 22 de Dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, Colect., p. I-10921, n.ºs 35 a 37).

VI – Conclusão

79. Com base nas considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do seguinte modo:

«1. A acção é julgada improcedente.

2. A Comissão Europeia é condenada nas despesas do processo.»