Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 17 de dezembro de 2015 [1]

Processo C-550/14

Envirotec Denmark ApS
contra
Skatteministeriet

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret (Dinamarca)]

«Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE — Dívida fiscal do adquirente no âmbito de uma entrega de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados — Barras de ouro resultantes de uma fusão de vários objetos de metal que contêm ouro»

I – **Introdução**

1. «Ouro é o que todos almejam, do ouro depende tudo», filosofa Margarida na obra «Fausto» de Johann Wolfgang von Goethe a respeito da relação entre jóias e beleza natural [2]. Como se sentiria e que outros pensamentos teria caso o ouro do colar e dos brincos que tanto lhe agradam proviesse, entre outros materiais, dos dentes de outras pessoas? Tal poderia efetivamente verificar-se no presente processo que tem por objeto o tratamento em matéria de IVA de uma entrega de barras de ouro compostas por vários tipos de objetos de ouro reciclados que depois são utilizados na produção de jóias e outros tipos de adereços.

2. O direito da União em matéria de IVA também concede ao ouro uma atenção particular. Um dos regimes especiais aplicáveis ao ouro é objeto do presente pedido de decisão prejudicial dinamarquês. Neste processo, incumbe ao Tribunal de Justiça esclarecer a questão de saber quem é devedor do IVA num caso em que não são barras de ouro «frescas», mas sim barras recicladas, a mudar de proprietário. Esta questão não assumiria, no entanto, particular interesse para *Margarida*.

II – **Quadro jurídico**

A – *Direito da União*

3. A cobrança do IVA nos Estados-Membros da União é regulada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [3] (a seguir «Diretiva IVA»). É verdade que a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos

1 — Língua original: alemão.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Fausto, Uma Tragédia*, Cena «Noite», últimos três versos (2802 a 2804).

3 — JO L 347, p. 1.

impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme [4] (a seguir «Sexta Diretiva»), aplicável até 31 de dezembro de 2006, não se aplica ao processo principal. No entanto, esta diretiva já continha as disposições decisivas no presente caso, devendo, por conseguinte, também ser tida em consideração a sua génese histórica.

4. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5. Em relação ao devedor do imposto, o artigo 193.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte, na versão aplicável ao processo principal [5]:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens […], com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.° a 199.° e 202.°»

6. O artigo 198.º da Diretiva IVA prevê uma exceção a este respeito:

«1. […]

2. Quando for efetuada uma entrega de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos, ou uma entrega de ouro para investimento, tal como definido no n.º 1 do artigo 344.º, por um sujeito passivo que tenha exercido uma das opções previstas nos artigos 348.°, 349.° e 350.°, os Estados-Membros podem designar o adquirente como devedor do imposto.

3. Os Estados-Membros fixam os procedimentos e as condições de aplicação dos n.os 1 e 2.»

7. O considerando 55 da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«Tendo em vista impedir a fraude fiscal e, ao mesmo tempo, atenuar os encargos financeiros associados às entregas de ouro com um toque superior a determinado valor, justifica-se autorizar os Estados-Membros a designar o adquirente como devedor do imposto.»

8. Além disso, de acordo com o disposto no artigo 199.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever que o devedor do imposto é o sujeito passivo destinatário das seguintes operações:

«d) Entrega de materiais usados, materiais usados que não possam ser reutilizados no mesmo estado, desperdícios, resíduos industriais e não industriais, resíduos recicláveis, resíduos parcialmente transformados, sucata e certos bens e serviços específicos, enumerados no Anexo VI;»

9. O referido Anexo VI contém, nomeadamente, as seguintes posições:

«1) Entregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados, nomeadamente de produtos semiacabados resultantes do processamento, manufatura ou fusão de metais ferrosos e não ferrosos e suas ligas;

2) Entregas de produtos ferrosos e não ferrosos semitransformados e prestações de certos serviços de transformação associados;

4 — JO L 145, p. 1.

5 — Trata-se da versão da Diretiva IVA que foi alterada pela última vez pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à duração da obrigação de respeitar uma taxa normal mínima (JO L 326, p. 1).

3) Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, […];

4) Entregas, […], de resíduos ferrosos e não ferrosos, […];

5) […];

6) Entregas de sucata e resíduos resultantes da transformação de materiais de base.»

10. Por fim, o artigo 168.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte a respeito do direito à dedução que pode ser invocado em relação a produtos adquiridos:

«Quando os bens […] sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

B – *Direito nacional*

11. Na Dinamarca, o IVA é cobrado nos termos da lei dinamarquesa relativa ao IVA. O § 46, n.º 1, desta lei regula o seguinte em relação à determinação do devedor do imposto:

«O imposto é devido por qualquer sujeito passivo que efetue um fornecimento de bens […] sujeito a imposto na Dinamarca. No entanto, é devido pelo destinatário dos bens ou serviços quando:

[…]

4) o destinatário é uma sociedade registada na Dinamarca que recebe ouro para investimento sujeito a imposto nos termos do § 51a, ou ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados de toque igual ou superior a 325 milésimos.»

III – **Litígio no processo principal**

12. O litígio no processo principal tem por objeto a dívida de IVA dinamarquês da sociedade Envirotec Denmark ApS (a seguir «Envirotec») em relação ao último trimestre de 2011.

13. No referido trimestre, a Envirotec adquiriu a uma outra sociedade dinamarquesa 24 barras que apresentavam um teor médio de ouro entre 500 e 600 milésimos. Para além de ouro, as barras continham vários outros materiais, como por exemplo dentes, borracha, PVC, cobre, amálgama, mercúrio e chumbo. Com efeito, a vendedora tinha fundido as barras a partir de resíduos industriais, bem como jóias antigas, talheres, relógios, etc. Para poder utilizar o ouro contido nas barras no fabrico de outros produtos que contêm ouro foi necessário, por conseguinte, começar por separar os outros elementos das barras.

14. Pela aquisição das 24 barras foi cobrado à Envirotec IVA no valor global de 1 099 695 coroas dinamarquesas (cerca de 150 000,00 euros), pago pela empresa à vendedora. No entanto, a vendedora nunca entregou esse montante à autoridade fiscal dinamarquesa. Posteriormente, a vendedora entrou em liquidação, por motivo de insolvência.

15. A Envirotec exige atualmente o reembolso por parte da autoridade fiscal dinamarquesa do IVA pago à vendedora, invocando a este respeito um direito a dedução do montante pago. A administração fiscal dinamarquesa entende, porém, que nos termos do § 46, n.º 1, ponto 4, da lei dinamarquesa relativa ao IVA não é a vendedora, mas sim a própria Envirotech a dever o IVA relativo ao negócio em causa. Por conseguinte, a Envirotech também não pode invocar o montante do IVA que pagou indevidamente à vendedora como IVA suportado dedutível. A Envirotech considera, pelo contrário, que a disposição dinamarquesa relativa à transmissão da dívida fiscal ao adquirente, adotada com base no artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, não se aplica ao seu caso específico.

IV – **Tramitação processual no Tribunal de Justiça**

16. O Østre Landsret, entretanto chamado a decidir do litígio, considerou a interpretação do direito da União pertinente no litígio no processo principal e em 28 de novembro de 2014 submeteu a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 267.º TFUE:

«As barras que consistem numa fusão aleatória e desigual de vários objetos de metal que contêm ouro estão abrangidas pelo conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados», na aceção do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA?»

17. Em maio de 2015, o Reino da Dinamarca, a República da Estónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no processo no Tribunal de Justiça.

V – **Apreciação jurídica**

18. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se as barras, que são objeto do litígio no processo principal, estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Nos termos desta disposição, quando for efetuada uma entrega de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos», os Estados-Membros podem designar o adquirente — e não o fornecedor, como é habitual — como devedor do IVA.

19. Considero que se deve responder afirmativamente à questão prejudicial, na medida em que as barras que consistem numa fusão de vários objetos de metal que contêm ouro, como os que foram referidos no litígio no processo principal, preenchem as condições de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Esta conclusão resulta da interpretação da letra, do contexto e do objetivo da disposição, tal como exporei de seguinte.

A – *Letra*

20. Antes de mais, considerando as suas várias versões linguísticas, a letra do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA não apresenta uma imagem uniforme do significado do conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima».

21. Neste sentido, a versão dinamarquesa utiliza o conceito de «råmetal», que em alemão pode ser traduzido por «Rohmetall» (em português: «metal bruto»)[6]. Na linguagem comum, este conceito refere-se ao metal puro, não processado. No mesmo sentido aponta o conceito «d'or sous forme de matière première» da versão francesa.

22. Este tipo de interpretação restritiva apenas permitiria incluir no conceito de ouro sob a forma de matéria-prima, na aceção do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, as barras de ouro compostas por ouro fino, ou seja, quase 100% de ouro. Uma fusão de vários objetos de metal que contêm ouro para produzir uma barra com um teor de ouro de apenas 500 a 600 milésimos, tal como se verifica no presente processo, não estaria, por conseguinte, abrangida pelo conceito de ouro sob a forma de matéria-prima.

23. Por outro lado, tanto a versão alemã do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que se refere a «Goldmaterial», como a versão inglesa, que recorre ao termo «gold material», contêm desde logo conceitos que são formulados em termos mais amplos do que o significado de metal bruto e não se restringem, em termos literais, ao ouro fino. Com efeito, os referidos conceitos podem abranger qualquer material que é composto em parte por ouro, ou seja também a presente fusão de vários objetos de metal que contêm ouro.

24. Em caso de divergência das diferentes versões linguísticas de uma regulamentação do direito da União, tal como sucede no presente caso, o seu significado não pode ser determinado, nos termos da jurisprudência constante, apenas com base no seu teor, mas também em função do contexto em que se insere e da sua finalidade[7].

B – *Contexto*

25. Antes de mais, o contexto em que o conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima» no artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA se insere pode ser útil para responder à questão de saber se uma barra que é composta por uma fusão de vários objetos de metal que contêm ouro é abrangida por este conceito.

1. Exigências impostas ao toque mínimo no artigo 198.º, n.º 2

26. A disposição aplica-se à entrega de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos». Caso a parte da frase «de toque igual ou superior a 325 milésimos» não se refira apenas aos «produtos semitransformados», mas também ao «ouro sob a forma de matéria-prima», este conceito deveria abranger obrigatoriamente não apenas ouro fino, mas também material com um teor de ouro mais reduzido, tal como sucede no presente caso.

6 — V., a este respeito, as versões dinamarquesa e alemã do artigo 199.º-A, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, entretanto aplicável e introduzido pelo artigo 1.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude (JO L 201, p. 4).

7 — V. apenas acórdãos Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172, n.º 14), Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420, n.º 28) e Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, n.º 47).

27. No entanto, caso se parta do princípio de que a referida parte da frase apenas diz respeito aos «produtos semitransformados», a exigência de um toque mínimo não se aplicaria ao ouro sob a forma de matéria-prima. Tal permite, portanto, concluir, por um lado, que qualquer toque é suficiente para se pressupor a existência de ouro sob a forma de matéria-prima. Contudo, na medida em que tal teria um alcance bastante vasto, a falta de uma exigência explícita em relação ao toque no caso de ouro sob a forma de matéria-prima também poderia constituir um indício de que apenas o ouro fino deve ser abrangido pelo conceito de ouro sob a forma de matéria-prima.

28. No entanto, da letra da disposição não resulta inequivocamente a que conceitos se refere essa parte da frase relativa ao toque mínimo. Com efeito, pelo menos as versões alemã, inglesa e francesa admitem as duas interpretações.

29. Também o considerando 55 da Diretiva IVA não é esclarecedor a este respeito. Apesar de, no âmbito da descrição da finalidade do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o mesmo se referir, de forma resumida, a «ouro com um toque superior a determinado valor» em relação aos objetos abrangidos pela regulamentação, tal não permite concluir necessariamente que o teor mínimo de 325 milésimos se deve aplicar tanto a ouro sob a forma de matéria-prima como também a produtos semitransformados. Isto porque esta exigência do considerando 55 da Diretiva IVA também se verificaria caso se considerasse que o ouro sob a forma de matéria-prima apenas abrange ouro fino, ou seja, material de toque igual ou superior a 995 milésimos, por exemplo [8].

30. Por conseguinte, a título de conclusão, baseando-se na exigência a respeito do toque mínimo constante do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, não é possível concluir que o conceito de ouro sob a forma de matéria-prima abrange as barras controvertidas no presente processo.

2. Inclusão de resíduos de ouro pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d)

31. Também no âmbito da interpretação do contexto em que se insere o artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a Envirotec tinha defendido no litígio no processo principal o entendimento de que nenhum dos conceitos desta disposição poderia abranger desperdícios ou resíduos compostos por ouro, o que está, no entanto, em causa no presente processo. Isto porque, no caso de *resíduos* de ouro, o recurso ao mecanismo de autoliquidação pelo adquirente é regulado pela disposição especial do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, apenas introduzida posteriormente.

32. Neste sentido, o órgão jurisdicional de reenvio parece partir do pressuposto de que a disposição do § 46, n.º 1, ponto 4, da lei dinamarquesa relativa ao IVA, determinante no processo principal, não se baseia nesta última disposição da Diretiva IVA, mas apenas no artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que é o objeto da questão prejudicial. Por conseguinte, a questão de saber se o recurso ao mecanismo de autoliquidação pelo adquirente em relação às referidas barras é abrangido por uma ou por outra autorização constante da Diretiva IVA assume relevância no litígio no processo principal.

33. Neste sentido, é correto que a disposição invocada pela Envirotec prevê uma série de hipóteses que, segundo a sua letra, também dizem respeito a objetos reciclados que contêm ouro, na medida em que o ouro se inclui nos «metais não ferrosos» aí repetidamente enumerados. Porém, o âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA não se restringe ao ouro, abrangendo também, nomeadamente, todos os restantes metais não ferrosos. Por conseguinte, a norma do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que deve ser interpretada no presente processo, poderia ser considerada uma *lex specialis* em relação ao ouro, aplicando-se, por conseguinte, também a resíduos de ouro.

8 — V. a definição de ouro para investimento constante do artigo 344.º, n.º 1, ponto 1, da Diretiva IVA.

34. No entanto, resulta da génese histórica do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), que diz, nomeadamente, respeito a metais não ferrosos, um indício de que a disposição do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a interpretar no presente processo, não deve abranger precisamente resíduos de ouro.

35. A disposição na Sexta Diretiva que antecedeu [9] o artigo 199.º, n.º 1, alínea d), apenas foi introduzida através da Diretiva 2006/69/CE após a disposição anterior [10] do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA. No entanto, esta diretiva de alteração 2006/69/CE está elaborada de uma forma que faz pressupor que, na altura, o legislador da União partiu do princípio de que em relação a resíduos de ouro ainda não existia qualquer regulamentação relativa ao mecanismo de autoliquidação pelo adquirente, apesar de, à data, a disposição anterior do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a interpretar no presente caso, já estar em vigor.

36. Com efeito, através da Diretiva 2006/69/CE foram revogadas uma série de autorizações dos Estados-Membros [11] para derrogar o direito da União em matéria de IVA existente [12]. Tal como resulta do considerando 8 e da génese histórica [13] da Diretiva 2006/69/CE, a revogação devia dizer respeito a todas as autorizações que ficariam abrangidas pelas disposições da nova diretiva e que, por conseguinte, se tornariam dispensáveis no futuro. O Anexo II da Diretiva 2006/69/CE começa por referir a este respeito uma decisão do Conselho que autorizava o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte a introduzir um regime especial de cobrança do imposto que visava evitar determinados tipos de fraude ou evasão fiscais «nas entregas de ouro, moedas de ouro ou resíduos de ouro» [14].

37. O facto de a referida autorização apenas ter sido revogada por via da Diretiva 2006/69/CE aponta no sentido de que, na sequência desta diretiva de alteração, o legislador da União também parecia partir do princípio de uma alteração legislativa respeitante às entregas de ouro. Na medida em que a regulamentação do atual artigo 199.º, n.º 1, alínea d), na altura recentemente criada, dizia sobretudo respeito a desperdícios e resíduos, poder-se-ia concluir assim que os *resíduos* de ouro — de acordo com as alegações da Envirotec — apenas são abrangidos por aquela regulamentação, mas não pelo artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

38. Por si só, este argumento, que se baseia na génese histórica de uma norma diferente daquela em análise no presente processo, não é, no entanto, muito convincente. Na medida em que a referida autorização do Reino Unido também não estava prevista ser revogada no projeto originário da Diretiva 2006/69/CE [15], existe ainda a possibilidade de a mesma apenas ter sido adicionada no âmbito do processo legislativo devido ao facto de ter sido descoberto que já era obsoleta nos termos do direito então aplicável.

39. Por conseguinte, a existência de um regime especial para resíduos de metais não ferrosos no artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, não permite retirar quaisquer conclusões inequívocas quanto ao âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a analisar no presente caso.

9 — O artigo 21.º, n.º 2, alínea c), iv), na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.º-G da Sexta Diretiva, é a disposição que antecedeu o artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, e foi introduzido pela Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO L 221, p. 9).

10 — O artigo 26.º-B, parte F, primeiro período, da Sexta Diretiva, é a disposição que antecedeu o artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, e baseia-se na Diretiva 98/80/CE do Conselho, de 12 de outubro de 1998, que completa o sistema geral de imposto sobre o valor acrescentado e altera a Diretiva 77/388/CEE — Regime especial aplicável ao ouro para investimento (JO L 281, p. 31).

11 — Estas autorizações foram aprovadas com base no artigo 27.º da Sexta Diretiva.

12 — V. artigo 2.º, em conjugação com o Anexo II, da Diretiva 2006/69/CE.

13 — V. proposta da Comissão, de 16 de março de 2005, de uma diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações [COM(2005) 89 final], p. 4.

14 — Uma decisão do Conselho, considerada tomada em 15 de abril de 1984, que autoriza o Reino Unido a aplicar uma medida derrogatória da Sexta Diretiva com o objetivo de evitar, através da introdução de um regime especial de cobrança do imposto, determinados tipos de fraude ou evasão fiscais nas entregas de ouro, moedas de ouro ou resíduos de ouro entre sujeitos passivos (JO L 264, p. 27).

15 — V. proposta da Comissão (já referida na nota 13), pp. 11 e 12.

3. Classificação pautal

40. Por fim, no que se refere à invocação, a título suplementar, da classificação pautal no litígio no processo principal importa constatar que esta comparação não é convincente. A Nomenclatura Combinada [16], que contém a classificação de mercadorias que, em primeira linha, visam a fixação da respetiva taxa dos direitos [17], prossegue objetivos diferentes da disposição do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a interpretar no presente processo.

41. Na medida em que o Tribunal de Justiça já tenha feito referência, a título suplementar, à utilização de conceitos na Nomenclatura Combinada no âmbito da interpretação da Diretiva IVA, esta situação apenas se terá verificado a respeito da taxa de imposto aplicável [18]. No entanto, no âmbito da fixação da taxa de imposto, resulta do artigo 98.º, n.º 3, uma relação entre a própria Diretiva IVA e a Nomenclatura Combinada [19].

42. Uma relação deste tipo com as definições constantes da Nomenclatura Combinada não se verifica, no entanto, quanto à disposição do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a interpretar no presente processo, na medida em que não está em causa a fixação da taxa de imposto, nem a disposição contém uma referência explícita à Nomenclatura Combinada — ao contrário do que sucede, designadamente, com o artigo 148.º, alínea b), da Diretiva IVA.

4. Conclusão quanto à interpretação do contexto em que se insere a diretiva

43. Tendo em consideração o acima exposto, não é possível inferir, sem margem para dúvidas, do contexto em que se insere o artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, se uma barra composta por uma fusão de vários objetos de metal que contêm ouro é abrangida pelo conceito de ouro sob a forma de matéria-prima. Por conseguinte, a resposta a esta questão deve ser procurada nos objetivos da referida disposição.

C – *Objetivo*

44. De acordo com o disposto no considerando 8 da Diretiva 98/80/CE, através da qual foi introduzida a disposição anterior do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA [20], a regulamentação visa tanto «prevenir a fraude fiscal» como também atenuar os «encargos financeiros». Também o considerando 55 da Diretiva IVA se expressa de uma forma equiparável. Da génese história da Diretiva 98/80/CE não é possível retirar quaisquer outros objetivos desta regulamentação [21].

16 — Anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO L 256, p. 1).

17 — V. artigo 1.º, n.º 3, do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 (já referido na nota 16).

18 — V. acórdão Comissão/Espanha (C-360/11, EU:C:2013:17, n.º 44).

19 — De acordo com esta disposição, ao aplicarem as taxas reduzidas a determinadas categorias de bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão as respetivas categorias.

20 — V. *supra*, nota 10.

21 — V. proposta da Comissão, de 27 de outubro de 1992, de Diretiva do Conselho que completa o sistema do imposto sobre o valor acrescentado e altera a Diretiva 77/388/CEE - regime especial aplicável ao ouro [COM(1992) 441 final], parecer do Comité Económico e Social, de 28 de abril de 1993, sobre a proposta (JO C 161, p. 25), e a ata de sessão do Parlamento Europeu de 7 de março de 1994 (JO C 91, p. 1), pp. 15 e 16, e de 10 de março de 1994 (JO C 91, p. 198), pp. 209 e 239 a 243.

1. Prevenção da fraude fiscal

45. A regulamentação visa a prevenção da fraude fiscal na medida em que a transmissão da responsabilidade pelo pagamento do imposto do fornecedor para o adquirente dos bens evita que o fisco possa ser vítima de fraude em virtude de o devedor do imposto não coincidir com o titular do direito à dedução.

46. Pode compreender-se como tal é possível [22] atendendo ao presente caso. A Envirotec exerce o direito à dedução do IVA que pagou à sua fornecedora, mas que esta nunca transferiu para a administração fiscal. Caso a Envirotec e a sua fornecedora tivessem colaborado de forma fraudulenta poderiam ter subtraído intencionalmente à administração fiscal o valor do imposto pago a montante. Isto porque a Envirotec teria obtido da administração fiscal um pagamento no valor do IVA, mas a mesma não teria oportunidade de cobrar à fornecedora um imposto correspondente. No entanto, caso se defina o adquirente do objeto como devedor do IVA numa operação, em substituição do fornecedor, não é possível concretizar este tipo de fraude. Com efeito, nesse caso, a dívida fiscal e o direito à dedução coincidem na mesma pessoa, pelo que a administração fiscal não é obrigada a devolver qualquer montante.

47. Neste sentido, também o Conselho declarou mais recentemente, no considerando 4 da Diretiva 2013/42/UE [23], que «a designação do destinatário como devedor do IVA (autoliquidação) constitui, em certos casos, uma medida eficaz para pôr termo à fraude ao IVA em determinados setores».

48. Nos artigos 198.° a 199.°-A da Diretiva IVA, o legislador da União definiu esses setores. Em termos sectoriais, trata-se aí do comércio com ouro, da indústria da construção, da gestão de resíduos e do comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Entretanto, na sequência da Diretiva 2013/43/UE [24] foram adicionados novos setores ao catálogo do artigo 199.º-A, nomeadamente o comércio com telemóveis, microprocessadores, minicomputadores, metais preciosos ou também cereais. Tal como resulta do considerando 4 desta diretiva, neste caso o legislador da União parece reagir sempre ao facto de se registarem na prática ocorrências de fraude em determinados setores.

49. Quando está em causa o comércio de mercadorias, a maior parte dos objetos em relação aos quais é possível prever a transmissão da dívida fiscal ao adquirente apresenta certos pontos comuns em termos abstratos. Com efeito, esses objetos dispõem de um elevado valor de mercado em relação ao seu tamanho. Conforme a República da Estónia, em particular, salientou, o risco de uma fraude ao IVA com o recurso ao comércio de bens é tendencialmente mais elevado quando mais valiosos e mais fáceis de transportar são os bens comercializados.

50. Tendo por base este objetivo, a regulamentação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, a analisar no presente processo, deve ser interpretada de uma forma que tenha em consideração os riscos particulares associados, do ponto de vista do legislador da União, ao comércio de ouro a respeito de possíveis fraudes de IVA. Como também o considerando 55 realça, este risco está relacionado de forma decisiva com o toque de ouro de um objeto. Caso este seja elevado, verifica-se também uma relação vulnerável a fraudes entre o tamanho do objeto e o seu valor de mercado.

22 — V., a este respeito, também os esclarecimentos constantes da proposta da Comissão, de 29 de setembro de 2009, de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude [COM(2009) 511 final], p. 3.

23 — Diretiva 2013/42/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito ao mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA (JO L 201, p. 1).

24 — Já referida na nota 6.

51. Por conseguinte, não há, em primeiro lugar, motivos para incluir no conceito de ouro sob a forma de matéria-prima na aceção do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA apenas o ouro fino quando a disposição abrange, sem margem para dúvida, simultaneamente pelo menos produtos semitransformados de toque igual ou superior a 325 milésimos. Em segundo lugar, esta exigência em relação ao toque mínimo não deve dizer apenas respeito a produtos semitransformados, mas também a ouro sob a forma de matéria-prima, para apenas abranger material de valor elevado. Por fim, em terceiro lugar, não é conciliável com a função desta disposição diferenciar, no caso de ouro sob a forma de matéria-prima, entre ligas «frescas» e «resíduos» de ouro, na medida em que, em virtude do toque decisivo para o valor, a vulnerabilidade a fraudes de negócios com objetos que contêm ouro não dependerá deste facto.

2. Atenuação dos encargos financeiros

52. Esta interpretação é confirmada pelo segundo objetivo da disposição, que diz respeito à atenuação dos encargos financeiros.

53. Conforme a Comissão declarou na sua proposta relativa à disposição anterior do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA [25], a transmissão da dívida fiscal do fornecedor para o adquirente também visa a compensação das desvantagens concorrenciais do comércio interno em relação ao comércio intracomunitário. Isto porque, nos termos do sistema de tributação do comércio intracomunitário, o devedor do imposto no âmbito de operações transfronteiriças entre sujeitos passivos é sempre o adquirente [26]. Deste modo não é obrigado a pré-financiar o IVA, que o oneraria no caso de operações puramente nacionais, na medida em que teria de pagar desde logo ao seu fornecedor de ouro o preço acrescido de IVA, podendo apenas recuperar posteriormente este IVA da administração fiscal por via da declaração fiscal. Ao prever a dívida fiscal do adquirente também em relação a operações nacionais, foi assim possível criar condições de concorrência iguais.

54. Na sua proposta, a Comissão sublinhou que esta problemática não se restringe apenas ao ouro, mas que nestes casos não se pode aceitar devido ao «valor extremamente elevado do ouro» [27]. Neste sentido, o valor dos bens negociados e, por conseguinte, o seu toque de ouro, volta a assumir importância decisiva para este objetivo do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

3. Restrição aos adquirentes sujeitos passivos

55. Além disso, resulta implicitamente dos referidos objetivos do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que a disposição deve abranger em exclusivo entregas a adquirentes *sujeitos passivos*, pois de acordo com o disposto no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, apenas estes dispõem do direito à dedução. No entanto, apenas as entregas a adquirentes com direito à dedução acarretam o risco de uma fraude de IVA e podem provocar os referidos encargos financeiros prévios para o adquirente.

56. No entanto, esta restrição do âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, não foi explicitamente concretizada na sua letra [28]. Por conseguinte, deve ser assegurada no âmbito da definição dos bens abrangidos por esta regulamentação e influencia, deste modo, também a interpretação dos conceitos de «ouro sob a forma de matéria-prima» e «produtos semitransformados».

25 — V. a p. 13 da proposta da Comissão (referida na nota 21).

26 — V. os artigos 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i), 138.º e 200.º da Diretiva IVA.

27 — *Ibidem* (nota 25).

28 — Apenas no caso de ouro para investimento é que tal resulta de forma inequívoca em virtude da remissão para as opções previstas nos artigos 348.º a 350.º da Diretiva IVA, as quais, por seu lado, pressupõem que o próprio beneficiário da prestação seja um sujeito passivo.

57. No entanto, tendo desde logo em consideração o seu teor, os «produtos semitransformados» são apenas aqueles bens que, em regra, só são adquiridos pelo sujeito passivo no âmbito da sua atividade económica. Isto porque se deve diferenciar entre produtos semiacabados e produtos finais. Enquanto os produtos finais podem ser diretamente vendidos a um consumidor final, os produtos semiacabados ainda terão de sofrer uma transformação [29].

58. Tendo em consideração os referidos objetivos da regulamentação, o mesmo também se deve aplicar, no entanto, ao conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima». Este não deve abranger qualquer material que apresente um toque de ouro de 325 milésimos, mas apenas o material que não constitui um produto final e que, por conseguinte, não é adequado a entregas a consumidores finais que não sejam sujeitos passivos.

4. Resultado da interpretação teleológica

59. De acordo com o sentido e a finalidade do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima» abrange, neste sentido, qualquer material que se destina a uma transformação posterior, e não ao consumo final, mas que, no entanto, não constitui qualquer produto semitransformado, desde que apresente um toque de ouro igual ou superior a 325 milésimos.

60. Uma vez que, segundo as informações do órgão jurisdicional de reenvio, as barras em causa se destinam a ser processadas para o fabrico de produtos e apresentam um toque igual ou superior a 500 milésimos, são, por conseguinte, abrangidas pelo conceito de ouro sob a forma de matéria-prima na aceção desta disposição, desde que não constituam produtos semitransformados.

D – *Delimitação entre ouro sob a forma de matéria-prima e produto semitransformado*

61. Por fim, importa ainda esclarecer no caso vertente a questão de saber de que forma o ouro sob a forma de matéria-prima se distingue dos produtos semitransformados, também referidos na disposição em causa.

62. É verdade que esta questão não assume uma importância decisiva no âmbito do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, na medida em que, tal como foi constatado, em ambos os casos o objetivo desta diretiva exige que o bem contenha um toque igual ou superior a 325 milésimos e que não constitua um produto final. Contudo, ambos os conceitos devem ser delimitados, em particular para o caso de o Tribunal de Justiça não partilhar o entendimento que defendo e concluir que o conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima» apenas abrange ouro fino.

63. De acordo com o sentido comum imanente aos conceitos de ouro sob a forma de matéria-prima e produtos semitransformados, estes devem ser distinguidos de acordo com o grau de processamento para obter o produto final. Neste sentido, «ouro sob a forma de matéria-prima» designa objetos em que apenas o ouro contido — independentemente da forma que apresenta em cada caso — é relevante para o processo de produção seguinte. Os «produtos semitransformados», por seu lado, abrangem objetos que já foram submetidos a uma transformação com vista ao produto final, como, por exemplo, o material já formado para as finalidades do produto final; no caso do ouro, poderiam referir-se os perfis de anéis, por exemplo.

29 — V., neste sentido, acórdão Artrada e o. (C-124/03, EU:C:2004:674, n.º 34), respeitante ao artigo 2.º, ponto 4, da Diretiva 92/46/CEE do Conselho, de 16 de junho de 1992, que adota as normas sanitárias relativas à produção de leite cru, de leite tratado termicamente e de produtos à base de leite e à sua colocação no mercado (JO L 268, p. 1).

64. Visto que nas barras em causa apenas se pretende obter o ouro que contêm para posterior transformação, mas estas, no entanto, não foram sujeitas a qualquer configuração prévia com vista à obtenção de um produto final, constituem, por conseguinte, ouro sob a forma de matéria-prima, e não produtos semitransformados, na aceção do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

65. Tendo em consideração o acima exposto, não é de acolher a pretensão da administração fiscal dinamarquesa no litígio no processo principal de deduzir do artigo 2.º, alínea c), da Decisão 2004/228/CE [30] que as barras como as que estão em causa no presente processo seriam abrangidas pelo conceito de «produtos semitransformados». Nos termos desta decisão, o Reino da Espanha é autorizado a designar o destinatário da entrega como devedor do imposto no caso de «entregas de produtos semiacabados (por exemplo, lingotes, […]) resultantes da transformação, elaboração ou fundição dos metais ferrosos […]».No entanto, tal não permite concluir que as barras resultantes da fundição de ouro também devem ser consideradas «produtos semitransformados» na aceção do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em análise no presente processo. Independentemente do facto de pelo menos algumas versões linguísticas de ambas as disposições — entre as quais a alemã — utilizarem neste âmbito dois conceitos diferentes, o artigo 2.º, alínea c), da Decisão 2004/228/CE, ao contrário da disposição do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA em análise no presente processo, não exige precisamente qualquer delimitação entre os conceitos de «material» e «produto semitransformado». Por conseguinte, pode ser atribuído um significado mais amplo ao conceito de «produto semiacabado» na aceção da referida decisão do que ao conceito de «produto semitransformado» na disposição em análise no presente processo.

E – *Conclusão intercalar*

66. Tendo em consideração a interpretação da letra, do contexto e do objetivo do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA, pode-se, por conseguinte, concluir que as barras, como as que estão em causa no litígio no presente processo, cumprem, enquanto ouro sob a forma de matéria-prima, as condições de aplicação desta diretiva.

VI – **Conclusão**

67. Atendendo às considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Østre Landsret:

O artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA aplica-se a barras, como as que estão em causa no presente processo, que consistem numa fusão aleatória e desigual de vários objetos de metal que contêm ouro e que apresentam um teor de ouro fino superior a 500 milésimos.

30 — Decisão 2004/228/CE do Conselho, de 26 de fevereiro de 2004, que autoriza a Espanha a aplicar uma medida derrogatória do artigo 21.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 70, p. 37).