CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PAOLO MENGOZZI

apresentadas em 22 de maio de 2012 (1)

Processo C-165/11

Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky

contra

Profitube spol. sro

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Eslováquia)]

«Imposto sobre o valor acrescentado — Mercadorias provenientes de um Estado terceiro e colocadas em regime suspensivo, num entreposto aduaneiro, num Estado-Membro — Venda das mercadorias com manutenção do regime suspensivo — Entrega de bens — Operação tributável»

1. Se um produto for introduzido no território da União, utilizando um regime suspensivo previsto nas normas aduaneiras, por exemplo, para ser transformado e depois reexportado para um país terceiro, esse produto não adquire o estatuto de mercadoria comunitária. Portanto, do ponto de vista aduaneiro, não são devidos direitos. Contudo, o que acontece quando esse produto, que, para além disso, se encontra num entreposto aduaneiro, é vendido por uma empresa da União a uma outra empresa da União, permanecendo fisicamente no mesmo local e, juridicamente, em regime suspensivo? Em especial, deve ser pago imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre essa operação de compra e venda? Este é, no essencial, o problema que o Supremo Tribunal da Eslováquia, com as suas questões prejudiciais, coloca ao Tribunal de Justiça.

I — **Contexto normativo**

A — *Legislação aduaneira*

2. O conceito de «território aduaneiro» da União é definido no artigo 3.º do código aduaneiro (2). Em especial, nos termos dessa disposição, o território aduaneiro compreende o território de todos os Estados-Membros, com exceção dos locais expressamente indicados na referida norma.

3. O artigo 84.º do código aduaneiro enumera os «regimes suspensivos»: incluem-se nestes, em especial, o do entreposto aduaneiro e o do aperfeiçoamento ativo, sob a forma de sistema suspensivo. Estes regimes permitem, nos termos do artigo 98.º e do artigo 114.º, respetivamente, introduzir no território aduaneiro da União mercadorias não comunitárias, sem pagamento de direitos. O regime de entreposto aduaneiro destina-se à armazenagem de mercadorias, o do aperfeiçoamento ativo, à transformação das mesmas.

4. Nos termos do artigo 98.º, n.º 2, do código aduaneiro, um entreposto aduaneiro é «qualquer local aprovado pelas autoridades aduaneiras e sujeito ao seu controlo, onde as mercadorias podem ser armazenadas nas condições fixadas».

B — *Legislação IVA*

5. À época dos factos objeto do processo principal, que remontam a 2005-2006, a legislação IVA aplicável era a constante da Sexta Diretiva (3).

6. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA:

«1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

7. Segundo o artigo 5.º, n.º 1, entende-se por «entrega de um bem», «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

8. Para efeitos da aplicação da Sexta Diretiva, o território da União é definido no seu artigo 3.º Este compreende o território dos Estados-Membros, com exceção dos locais expressamente indicados no referido artigo.

9. O artigo 16.º da Sexta Diretiva contém algumas regras relativas às isenções do imposto. Em especial, este artigo, conforme alterado — mediante uma curiosa técnica legislativa — pelo artigo 28.º C desta diretiva (4), prevê o seguinte:

«1. Sem prejuízo de outras disposições fiscais comunitárias, os Estados-Membros podem, sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º, adotar medidas especiais para isentar as operações adiante enunciadas ou algumas delas [...]:

[...]

B. As entregas de bens que se destinem a ser:

[...]

c) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento ativo;

[...]

D. As entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas:

a) Nos locais referidos nas alíneas a) a d) do ponto B, com manutenção de uma das situações nelas mencionadas;

[...]»

10. Por conseguinte, no essencial, o artigo 16.º da Sexta Diretiva autoriza os Estados-Membros a isentarem de IVA a venda de um bem sujeito a um regime aduaneiro suspensivo e que permanece sujeito a esse regime depois da venda.

II — **Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais**

11. O processo principal diz respeito a alguns produtos semiacabados em aço (bobinas), importados da Ucrânia por conta da sociedade eslovaca Profitube e colocados em regime suspensivo na Eslováquia. Mais precisamente, as mercadorias foram, primeiro, colocadas em regime de entreposto aduaneiro, e depois, a fim de serem transformadas em perfis de aço, em regime de aperfeiçoamento ativo.
12. Seguidamente, as mercadorias, apesar de nunca terem saído do local onde se encontravam, foram vendidas pela Profitube a uma outra sociedade eslovaca, a MERCURIUS, e colocadas novamente em regime de entreposto aduaneiro.
13. Considerando a operação, para efeitos de IVA, como uma entrega normal de bens sujeita a imposto, as autoridades fiscais eslovacas reclamaram o pagamento do IVA relativo à venda da Profitube à MERCURIUS,
14. A Profitube impugnou judicialmente a decisão das autoridades fiscais, alegando que, uma vez que as mercadorias em causa não são consideradas mercadorias comunitárias à luz do direito aduaneiro, não devem ser incluídas no âmbito de aplicação da regulamentação do IVA.
15. A ação da Profitube foi julgada procedente em primeira instância, pelo Krajský súd (Tribunal Regional) de Bratislava, que anulou a decisão das autoridades fiscais. No entanto, em segunda instância, essa decisão foi alterada pelo Najvyšší súd (Supremo Tribunal), órgão jurisdicional de reenvio, que considerou, no caso em apreço, que a operação estava sujeita a IVA.
16. Todavia, a Profitube interpôs recurso para o Ústavný súd (Tribunal Constitucional), que anulou a sentença do Supremo Tribunal e remeteu o processo a esse órgão jurisdicional. Em especial, segundo o Tribunal Constitucional, o Supremo Tribunal não teria tomado adequadamente em consideração determinadas disposições do direito eslovaco que estabelecem que a legislação aduaneira prevalece sobre a legislação em matéria de IVA.
17. Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
 - «1. Numa situação em que, nos anos de 2005 e 2006, num entreposto aduaneiro público situado no território de um Estado-Membro da União Europeia, foram [importados], por um importador desse Estado-Membro, bens provenientes do território de um Estado não pertencente à União Europeia (Ucrânia), bens esses que foram posteriormente transformados no referido entreposto aduaneiro em regime de aperfeiçoamento ativo no âmbito do sistema suspensivo e em que o produto final, em vez de ser imediatamente exportado, na aceção do artigo 114.º do Regulamento n.º 2913/92, foi cedido, nesse mesmo entreposto, pela entidade que o transformou, a outra sociedade do referido Estado-Membro, a qual, a partir do referido entreposto aduaneiro, não a colocou em livre prática, mas a recolocou, em seguida, em regime de depósito aduaneiro — à referida venda de bens nesse entreposto aduaneiro aplica-se sempre e apenas a regulamentação aduaneira comunitária, ou a situação jurídica, com a venda em causa, sofreu uma modificação que faz com que a referida operação fique sujeita ao regime da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, ou seja, é possível, para efeitos do regime do imposto sobre o valor acrescentado na aceção da Sexta Diretiva, considerar um entreposto aduaneiro público, situado no território de um Estado-Membro, parte do território da Comunidade, ou do território desse Estado-Membro, na aceção da definição constante do artigo 3.º da Sexta Diretiva?
 2. É possível analisar a referida situação à luz da doutrina do abuso de direito elaborada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia e relativa à aplicação da Sexta Diretiva (acórdão de 21 de

fevereiro de 2006, processo C-255/02, Halifax), no sentido de que a recorrente, com a cessão dos bens no entreposto aduaneiro público situado no território da República Eslovaca, já realizou uma cessão de bens a título oneroso no território nacional?

3. Caso seja dada resposta afirmativa à primeira questão, ficando a operação em questão sujeita ao regime da Sexta Diretiva, essa operação constitui o facto gerador do imposto

a. associado à exigibilidade do imposto, na aceção do artigo 10.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva, enquanto cessão de bens ocorrida num entreposto aduaneiro situado no território da República Eslovaca, ou

b. porque, posteriormente à importação dos bens a partir de um país terceiro (artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Diretiva), ou seja, durante a sua permanência no referido entreposto aduaneiro, o regime aduaneiro deixou de ser aplicável com a cessão dos bens depositados a outra pessoa de um Estado-Membro?

4. Os objetivos definidos no preâmbulo da Sexta Diretiva, especialmente os objetivos do GATT (WTO), são alcançados quando uma cessão de bens importados de um país terceiro para o entreposto aduaneiro, aí posteriormente transformados e cedidos a outra pessoa desse Estado-Membro num entreposto aduaneiro, situado no território de um Estado-Membro da Comunidade Europeia, não é sujeita ao regime do imposto sobre o valor acrescentado no referido Estado-Membro?»

III — Análise

A — *Quanto à obrigação de pagamento do IVA (em especial, quanto à primeira e terceira questões)*

18. De modo geral, o IVA sobre um bem é devido em caso de importação ou de entrega do mesmo. No caso presente, é pacífico que não ocorreu nenhuma importação, uma vez que os bens controvertidos no processo principal se encontram em regime aduaneiro suspensivo. Por conseguinte, a eventual obrigação de pagamento do IVA apenas se pode basear na existência de uma «entrega de bens» com as características previstas na Sexta Diretiva.

19. Mais precisamente, em geral, o IVA é devido, por uma entrega de bens, quando se verificam três condições cumulativas. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva, em primeiro lugar, a operação deve ser uma entrega de bens efetuada a título oneroso; em segundo lugar, a entrega deve ser efetuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

20. Em terceiro lugar, a operação deve ser efetuada *no território da União*, conforme definido no artigo 3.º da referida diretiva.

21. No caso em apreço, a existência das duas primeiras condições não é posta em causa pelo órgão jurisdicional de reenvio e, por isso, não é necessário que nos debrucemos sobre as mesmas. A compra e venda foi efetuada a título oneroso, por um sujeito passivo que agia nessa qualidade, e implicou a transferência, do vendedor para o adquirente, do poder de dispor dos bens, como proprietário. Pelo contrário, as questões prejudiciais visam esclarecer se também a terceira condição está preenchida. Segundo a interpretação defendida pela sociedade recorrente no processo principal, uma mercadoria que se encontra em regime suspensivo e que, portanto, não se tornou comunitária não deve, em conformidade com o direito aduaneiro, ser considerada, para efeitos de IVA, colocada no território da União. Em contrapartida, todas as outras entidades que apresentaram observações no presente processo sustentaram que a venda da mercadoria da Profitube à MERCURIUS era uma operação económica normal sujeita a IVA.

22. As questões suscitadas pelo órgão jurisdicional nacional podem ser apreciadas conjuntamente, dado que o problema que lhes está subjacente é um só. Além disso, como se verá, caso a solução seja no sentido de que a Sexta Diretiva impõe o pagamento do IVA, não é necessário responder à segunda e quarta questões.

23. É precisamente esta a minha posição. Em meu entender, é devido o IVA. No direito da União não há nenhuma norma que permita excluir a obrigação de pagamento do imposto em caso de compra e venda de mercadorias colocadas — e destinadas a permanecer — em regime aduaneiro suspensivo.

24. Em primeiro lugar, deve observar-se que, para o direito da União, as normas aduaneiras e as normas em matéria de IVA constituem dois sistemas normativos fundamentalmente distintos. Naturalmente, isto não significa que não existam relações recíprocas entre ambos: por exemplo, como se viu, o artigo 16.º da Sexta Diretiva regula precisamente uma situação em que devem ser aplicadas tanto as normas aduaneiras como as normas em matéria de IVA. No entanto, o que deve ficar claro é que se trata de dois grupos de normas que, por um lado, têm a mesma categoria hierárquica de normas de direito derivado — de forma que está excluída qualquer prevalência automática de uma sobre a outra — e, por outro, prosseguem objetivos totalmente diferentes. O facto de um determinado bem gozar de um regime «privilegiado» no direito aduaneiro não significa que deva automaticamente gozar de um tratamento favorável para efeitos de IVA, e vice-versa.

25. Em segundo lugar, para efeitos de IVA, um entreposto aduaneiro faz, sem dúvida, parte do território da União. A Sexta Diretiva indica expressamente as partes do território dos Estados-Membros onde não se aplica o regime do IVA, e destas não fazem parte os entrepostos aduaneiros. O próprio Tribunal de Justiça já teve oportunidade de declarar, num caso que apresentava algumas semelhanças com o caso em apreço, que um entreposto aduaneiro faz parte do território da União (5), para efeitos de IVA. De forma mais geral, como decorre da jurisprudência, o regime da Sexta Diretiva «aplica[-se] obrigatória e imperativamente ao conjunto dos territórios nacionais dos Estados-Membros» (6).

26. Em consequência, a circunstância de os bens entregues, no âmbito do presente caso, se encontrarem fisicamente num entreposto aduaneiro é irrelevante para efeitos de IVA, do mesmo modo que é irrelevante, para esse fim, o facto de os referidos bens serem objeto de um regime aduaneiro suspensivo.

27. Por outro lado, *também no direito aduaneiro, os entrepostos aduaneiros fazem parte do território da União*. O facto de os bens que se encontram nos referidos entrepostos poderem gozar de um estatuto aduaneiro especial, por serem facilmente controláveis, não altera o facto de não serem, de modo nenhum, locais extraterritoriais: como precisa o artigo 98.º, n.º 2, do código

aduaneiro, estes são apenas locais aprovados pelas autoridades aduaneiras para armazenar mercadorias, respeitando determinadas condições específicas.

28. Em consequência, uma compra e venda como a submetida à apreciação do órgão jurisdicional no processo principal constitui uma entrega de bens localizada no território da União, sujeita à obrigação de pagamento de IVA.

29. Na minha opinião, o artigo 16.º da Sexta Diretiva também confirma de forma inequívoca que esta é a interpretação correta.

30. De facto, como acima se viu, essa disposição prevê que os Estados-Membros podem isentar de IVA determinadas operações, incluindo as entregas de bens que se encontram em regime aduaneiro suspensivo e que continuam sujeitas a esse regime depois da entrega. Isto significa que um Estado-Membro poderia decidir isentar de IVA uma compra e venda como a que está em causa no presente processo (7). Ora, é evidente que se a diretiva prevê que os Estados-Membros podem isentar de IVA operações como a que está em apreço, no caso de essa isenção não ser concedida, *o IVA deverá ser pago*. Não faria sentido prever a possibilidade de isenção de IVA, se a regra geral não fosse a do pagamento do imposto. Por outras palavras, a Sexta Diretiva *parte do pressuposto de que uma compra e venda de mercadoria que se encontra em regime aduaneiro suspensivo está normalmente sujeita a IVA* e só pode ser isenta se os Estados-Membros decidirem conceder uma isenção.

31. No presente caso, parece resultar claramente das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que a Eslováquia não concedeu a isenção: o próprio Governo eslovaco confirmou expressamente essa circunstância. Todavia, compete ao órgão jurisdicional nacional, como é evidente, verificar a existência ou não de eventuais disposições nacionais que tenham introduzido no direito interno as exceções permitidas pelo artigo 16.º da Sexta Diretiva.

B — *Quanto à segunda e quarta questões*

32. À luz da resposta que proponho que seja dada à questão central submetida pelo órgão jurisdicional nacional, não é necessário que o Tribunal de Justiça examine a segunda e quarta questões, que são formuladas apenas para o caso de o Tribunal de Justiça declarar que, num caso como o presente, não é devido o IVA.

IV — **Conclusões**

33. À luz das considerações desenvolvidas, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky, nos seguintes termos:

«A menos que um Estado-Membro tenha feito uso da possibilidade de conceder uma isenção, nos termos do artigo 16.º da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, o facto de uma compra e venda ter por objeto bens colocados em regime aduaneiro suspensivo e/ou colocados num entreposto aduaneiro não impede a sujeição dessa compra e venda ao imposto sobre o valor acrescentado.»

1 — Língua original: italiano.

2 — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1), conforme alterado posteriormente.

3 — Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada posteriormente.

4 — A parte do artigo 28.º C que altera o artigo 16.º foi introduzida pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, que altera a Diretiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18).

5 — Acórdão de 9 de fevereiro de 2006, Comissão/Reino Unido (C-305/03, Colet., p. I-1213, n.º 40). No referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que as possibilidades de isenção previstas no artigo 16.º da Sexta Diretiva dizem respeito a «operações efetuadas no território do país».

6 — Acórdão de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Colet., p. I-2697, n.º 55).

7 — Poderiam colocar-se algumas dúvidas ao defender que a exceção prevista no artigo 16.º só deve ser aplicável no caso de entrega de bens cujo estatuto aduaneiro *permaneça inalterado* apesar da entrega, ao passo que, no presente caso, os bens passaram, no momento da entrega, do regime do aperfeiçoamento ativo ao regime do entreposto aduaneiro. Considero, todavia, que uma leitura desse tipo não estaria correta e que a passagem de um regime suspensivo a outro não impede que se goze dessa isenção, desde que o Estado-Membro em causa a tenha previsto.