



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

26 de maio de 2016*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Autoliquidação — Artigo 198.º, n.º 2 — Ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados — Conceito — Artigo 199.º, n.º 1, alínea d), e anexo VI — Materiais usados, resíduos e sucata — Barras resultantes da fusão de objetos e de sucata diversa, destinados a permitir a extração do ouro e com toque superior a 325 milésimos»

No processo C-550/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca), por decisão de 26 de novembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de novembro de 2014, no processo

Envirotec Denmark ApS

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo dinamarquês, por C. Thorning, na qualidade de agente, assistido por B. Søes Petersen, advokat,
- em representação do Governo estónio, por K. Kraavi-Käerdi, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e M. Clausen, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 17 de dezembro de 2015,

* Língua do processo: dinamarquês.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Envirotec Denmark ApS (a seguir «Envirotec») ao Skatteministeriet (Ministério dos Assuntos Fiscais) acerca de uma decisão da Administração Tributária que recusa a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante pela Envirotec durante o quarto trimestre de 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos do oitavo considerando da 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 1998, L 281, p. 31):

«Considerando que a experiência demonstra que, no que se refere à maior parte das entregas de ouro com um toque superior a determinado valor, a aplicação do pagamento do imposto pelo cliente [‘autoliquidação’] poderá contribuir para prevenir a fraude fiscal e, ao mesmo tempo, atenuar os encargos financeiros das operações; que se justifica que os Estados-Membros sejam autorizados a utilizar esse mecanismo; [...] ».

- 4 Intitulado «Regime especial aplicável ao ouro para investimento», o artigo 26.º-B 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 (JO 1977, L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 98/80, prevê:

«[...]

F. Procedimento [de autoliquidação]

Em derrogação do n.º 1, alínea a), do artigo 21.º, alterado pelo artigo 28.º-G, quando, no caso de entregas de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos, ou de entregas de ouro para investimento, tiver sido exercida uma das opções referidas no ponto C do presente artigo, os Estados-Membros podem designar o comprador como o devedor do imposto, de acordo com procedimentos e condições por eles estabelecidos. Quando fizerem uso desta faculdade, os Estados-Membros tomarão as medidas necessárias para assegurar que a pessoa designada como responsável pelo imposto devido cumpra as obrigações de declaração e de pagamento do imposto de acordo com o artigo 22.º

[...]»

5 Os considerandos 42 e 55 da diretiva IVA enunciam:

«(42) Em determinados casos específicos, os Estados-Membros deverão poder designar o destinatário das entregas de bens ou das prestações de serviços como sendo o devedor do imposto. Esta medida permitir-lhes-á simplificar as regras e lutar contra a fraude e evasão fiscais verificadas em determinados setores ou em certos tipos de operações.

[...]

(55) 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.»

6 Nos termos do artigo 193.º desta diretiva:

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

7 O artigo 198.º, n.º 2, da referida diretiva prevê:

«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 [...] por um sujeito passivo [...], os Estados-Membros podem designar o adquirente como devedor do imposto.»

8 O artigo 199.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«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 anexo VI da diretiva IVA, intitulado «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 199.º», tem a seguinte redação:

«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;

3) Entregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas, escórias, cinzas, escamas e resíduos industriais que contenham metais ou as suas ligas [...];

4) Entregas [...] de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata, resíduos [...];

5) Entregas dos materiais referidos no presente anexo, após transformação sob a forma de limpeza, polimento, triagem, corte, fragmentação, prensagem ou fundição em lingotes;

[...]»

Direito dinamarquês

10 O legislador dinamarquês fez uso da faculdade conferida pelo artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA de prever um mecanismo de autoliquidação para certas entregas de ouro. Para o efeito, o artigo 46.º, n.º 1, ponto 4, da momsloven (Lei relativa ao IVA) prevê:

«O imposto é devido por qualquer sujeito passivo que efetue um fornecimento de bens ou uma prestação de serviços 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 [...], ou ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados de toque igual ou superior a 325 milésimos.»

11 Em contrapartida, à data dos factos do processo principal, o legislador dinamarquês não tinha feito uso da faculdade conferida pelo artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA de prever um mecanismo de autoliquidação para certas entregas de materiais usados, de resíduos e de sucata, bem como para certas prestações de serviços associadas.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A Envirotec é uma sociedade que se dedica ao comércio de metais preciosos. No quarto trimestre de 2011, adquiriu, em 24 transações diferentes, 24 barras compostas de diversos materiais fundidos com um teor médio de ouro, consoante a barra, de 500 ou 600 milésimos do respetivo peso.

13 A Envirotec adquiriu essas barras a uma sociedade dinamarquesa, a Dansk Metalopkøb ApS, que as tinha fundido. As referidas barras eram compostas, entre outras coisas, de joias velhas, talheres e relógios, bem como de resíduos industriais.

14 Antes da sua aquisição pela Envirotec, as barras foram enviadas à Remondis Argentia BV, parceira da Envirotec estabelecida nos Países Baixos, que as devia adquirir posteriormente à Envirotec para extrair o ouro que continham e que calculou o teor de ouro de cada barra.

15 A Envirotec pagou, pelo conjunto dessas transações, 1 099 695 coroas dinamarquesas (DKK) (cerca de 147 000 euros) de IVA à Dansk Metalopkøb, indicou esse montante na sua declaração de IVA relativa ao quarto trimestre de 2011 e pediu a respetiva dedução a título do IVA pago a montante. A Dansk Metalopkøb não pagou o IVA à Administração Tributária e, posteriormente, entrou em liquidação por motivo de insolvência.

16 Em 7 de março de 2012, a Administração Tributária decidiu que o IVA pago pela Envirotec à Dansk Metalopkøb não podia ser deduzido pelo facto de as barras em causa estarem abrangidas pelo âmbito do regime de autoliquidação previsto no artigo 46.º, n.º 1, ponto 4, da Lei relativa ao IVA como «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados de toque igual ou superior a 325 milésimos».

- 17 A Envirotec impugnou esta decisão no Landsskatteretten (Comissão fiscal nacional, Dinamarca), que, por despacho de 24 de maio de 2012, confirmou a referida decisão. A Envirotec interpôs recurso desse despacho para o Helsingør Ret (Tribunal de Helsingør, Dinamarca), que, por sentença de 25 de fevereiro de 2014, o confirmou.
- 18 Em 10 de março de 2014, a Envirotec recorreu dessa sentença para o Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este, Dinamarca). Neste último órgão jurisdicional, a Envirotec pede que o Ministério dos Assuntos Fiscais seja condenado a pagar-lhe o montante de 1 099 695 DKK (cerca de 147 000 euros), acrescido de juros. Em apoio do seu pedido, alega que as barras em causa no processo principal não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, dado que não se trata de produtos acabados da categoria de ouro para investimento nem de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados. Em contrapartida, as referidas barras estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da referida diretiva, que é aplicável a resíduos, incluindo resíduos de ouro.
- 19 O Ministério dos Assuntos Fiscais pede que seja negado provimento ao recurso, dado que essas barras estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva IVA. A este respeito, são determinantes o facto de não se tratar de produtos acabados e o facto de esta disposição ser, segundo aquele ministério, uma *lex specialis* aplicável ao comércio do ouro, ao passo que o artigo 199.º da mesma diretiva é uma disposição relativa aos resíduos de metais. Esta interpretação é apoiada pelo objetivo desta primeira disposição, que consiste em combater a fraude fiscal. As barras em causa devem, assim, ser consideradas ouro ou produtos em ouro, uma vez que é o seu teor de ouro que lhes confere o seu valor de mercado e são produzidas para a revenda do ouro que contêm.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio observa que nem a redação do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, nem a disposição que a precedeu, nem o preâmbulo da Diretiva 98/80 ou as diferentes versões linguísticas dessa primeira disposição indicam claramente se esta se aplica aos produtos com um teor de ouro elevado, como as barras em causa no processo principal, que não estejam a ser transformados diretamente com vista a obter produtos acabados.
- 21 O facto de o objetivo deste artigo ser prevenir a fraude fiscal aponta no sentido de uma interpretação ampla, segundo a qual este artigo, para além de se aplicar ao ouro para investimento e ao ouro bruto, se aplica também ao ouro sujeito a qualquer transformação e em qualquer fase do processo de fabrico, se o teor de ouro do bem em causa for igual ou superior a 325 milésimos e se o seu valor for fixado unicamente com base no valor do ouro que contêm. Contudo, também é possível defender uma interpretação estrita, segundo a qual a referida disposição só é aplicável ao ouro que se encontra numa fase situada entre o ouro bruto e o produto acabado. Esta interpretação pode ser corroborada, nomeadamente, pelo facto de os resíduos de metais estarem abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA.
- 22 Nestas circunstâncias, o Østre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Este) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[Estão as] barras que consistem [numa liga grosseira e] aleatória [de sucata] de vários objetos de metal que contêm ouro [...] 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 [d]iretiva IVA?

Pode considerar-se provado que as barras consistem [numa liga grosseira e] aleatória [de sucata] de vários objetos de metal que contêm ouro e que [essas barras] podem também conter, além do ouro, matérias orgânicas, tais como dentes, borracha, PVC e metais/matérias como cobre, estanho, níquel, amálgama, restos de pilhas com mercúrio e chumbo, e várias substâncias tóxicas, etc. Por conseguinte, não está em causa um produto [com] ouro que [esteja a ser transformado diretamente] num produto [acabado]. Por outro lado, a barra é um produto processado [(uma liga)], que — como [...] forma de fase intermédia — é [produzida] com vista a extrair o conteúdo de ouro. As barras têm um teor de

ouro elevado, em média entre 500 e 600 milésimos, portanto, substancialmente superior a 325 milésimos de ouro. Após a extração, o conteúdo de ouro destina-se a ser usado no fabrico de produtos (em ouro/com ouro).

Na [sua] resposta à questão, [o Tribunal de Justiça também] pode [partir do princípio de] que as barras não podem ser diretamente integradas noutros produtos, uma vez que devem ser previamente sujeitas a um processo de transformação no qual os metais são separados e as substâncias não metálicas e perigosas [para a saúde] são eliminadas/extraídas.»

Quanto à questão prejudicial

- 23 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma entrega de barras, como as que estão em causa no processo principal, que consistem numa liga grosseira e aleatória obtida a partir da fusão de sucata e de diversos objetos de metal que contêm ouro, bem como outros metais, materiais e substâncias, e que apresentam, consoante a barra, um teor de ouro de cerca de 500 ou 600 milésimos.
- 24 O artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA prevê que, 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 por um sujeito passivo, os Estados-Membros podem designar o adquirente como devedor do imposto, faculdade de que, como resulta da decisão de reenvio, o legislador dinamarquês fez uso.
- 25 No caso em apreço, há que salientar, antes de mais, que decorre da redação desta disposição que esta não é aplicável aos produtos acabados, para além do «ouro para investimento». Contudo, é pacífico que este último conceito não pode visar bens como as barras em causa no processo principal.
- 26 Além disso, nem o artigo 198.º da diretiva IVA, nem outras disposições da mesma diretiva, nem a Diretiva 98/80, que está na origem do conteúdo deste artigo 198.º, n.º 2, precisam o que se deve entender pelo conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos».
- 27 Em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (acórdãos de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, n.º 26, e de 19 de julho de 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, n.º 27 e jurisprudência aí referida). Do mesmo modo, a determinação do significado e do alcance dos termos para os quais o direito da União não fornece nenhuma definição deve fazer-se tendo em atenção o contexto geral em que são utilizados e em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem comum, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação em causa (v., neste sentido, acórdão de 13 de dezembro de 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, n.º 25 e jurisprudência aí referida).
- 28 Além disso, em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas, o alcance da disposição em questão não deve ser apreciado com base numa interpretação exclusivamente textual, mas em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v., neste sentido, acórdãos de 3 de março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, n.º 42 e jurisprudência aí referida, e de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, n.º 22 e jurisprudência aí referida).
- 29 No que se refere, em primeiro lugar, à redação do conceito de «ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, de toque igual ou superior a 325 milésimos», como salientou a advogada-geral nos n.ºs 20 a 23, 26 a 30 e 57 e 63 das suas conclusões, há que observar, antes de

mais, que, segundo as versões linguísticas do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, os termos «ouro sob a forma de matéria-prima» são suscetíveis de abranger o ouro em estado bruto, o ouro como metal puro ou ainda qualquer material parcialmente composto por ouro.

- 30 Em seguida, embora os termos «produtos semitransformados» compreendam, em linguagem comum, os bens que já foram processados ou transformados, mas que ainda devem ser objeto de uma transformação posterior, o sentido habitual desses termos não permite determinar, de maneira uniforme nas várias versões linguísticas, qual é a fase precisa de transformação dos produtos visada, para além do facto de que não se trata de produtos que nunca tenham sido objeto de processamento ou transformação anteriores nem de produtos acabados.
- 31 Por último, a exigência de toque mínimo de 325 milésimos referida no artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, interpretada literalmente, pelo menos em algumas versões linguísticas, pode referir-se tanto ao «ouro sob a forma de matéria-prima ou produtos semitransformados» como apenas aos «produtos semitransformados» referidos nessa disposição.
- 32 Resulta do exposto que a redação do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA não permite, por si só, determinar se e, se for caso disso, em que condições bens como as barras em causa no processo principal estão abrangidos pelo seu âmbito de aplicação.
- 33 Em segundo lugar, no que se refere ao contexto em que o artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA se inscreve, há que recordar que esta disposição permite que os Estados-Membros prevejam, nas situações que visa, um mecanismo de autoliquidação nos termos do qual o devedor do IVA é o sujeito passivo destinatário da transação sujeita a esse imposto. Assim, esta disposição constitui uma exceção ao princípio que figura no artigo 193.º dessa diretiva, segundo o qual o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuam entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis. Consequentemente, deve ser objeto de interpretação estrita, que, todavia, não pode levar a que essa disposição fique privada dos seus efeitos (v., por analogia, acórdão de 13 de junho de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, n.ºs 23, 31 e jurisprudência aí referida).
- 34 À semelhança do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA, o artigo 199.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva oferece aos Estados-Membros a faculdade de instituírem um mecanismo de autoliquidação também para as entregas de materiais usados, resíduos e sucata enumeradas no anexo VI da referida diretiva. Entre essas entregas figuram nomeadamente, no ponto 5 desse anexo, «[e]ntregas dos materiais referidos no presente anexo, após transformação sob a forma de [...] fundição em lingotes». Este anexo refere-se, em especial, no ponto 1, às «[e]ntregas de resíduos ferrosos e não ferrosos, sucata e materiais usados», no ponto 2, às «[e]ntregas de produtos ferrosos e não ferrosos», no ponto 3, às [e]ntregas de resíduos e outros materiais recicláveis constituídos por metais ferrosos e não ferrosos, suas ligas» e, no ponto 4, às «[e]ntregas [...] de resíduos ferrosos e não ferrosos, bem como de aparas, sucata». Ora, como resulta da decisão de reenvio, à data dos fatos relativos ao processo principal, o legislador dinamarquês não tinha feito uso da faculdade, prevista nesta última disposição, de instituir um mecanismo de autoliquidação para as entregas de materiais usados, de resíduos e de sucata enumeradas no anexo VI da referida diretiva.
- 35 Da decisão de reenvio resulta também que as barras em causa no processo principal, apesar de terem um teor de ouro de cerca de, consoante o caso, 500 ou 600 milésimos, são fundidas a partir de vários objetos antigos, bem como de sucata e de resíduos industriais, contêm metais e materiais diversos e não podem ser utilizadas no mesmo estado em que se apresentam, mas devem, antes de qualquer utilização dos seus componentes, ser submetidas a um tratamento que permite separar os metais dos elementos não metálicos e daí extrair determinadas substâncias.

- 36 A Envirotec invoca estes elementos para concluir pela inaplicabilidade do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA às referidas barras e, conseqüentemente, pela inaplicabilidade do mecanismo de autoliquidação às entregas desses bens, uma vez que se trata de resíduos abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), dessa diretiva.
- 37 Há que observar que, tendo em conta apenas a redação das referidas disposições, não se pode excluir que bens como as barras em causa no processo principal possam estar abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da diretiva IVA, como barras resultantes da fusão de vários resíduos, sucata e metais usados não ferrosos, bem como materiais recicláveis constituídos por esses metais.
- 38 No entanto, nada na diretiva IVA indica que o mecanismo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da mesma diretiva seja necessariamente exclusivo do mecanismo previsto no seu artigo 198.º, n.º 2, na medida em esta última disposição pode ser concebida como uma *lex specialis* relativa aos produtos específicos aí referidos.
- 39 Por conseguinte, há que concluir que o contexto em que o artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA se inscreve não permite determinar com precisão o âmbito de aplicação desta disposição. Conseqüentemente, importa, em terceiro lugar, analisar o objetivo que a mesma prossegue.
- 40 A este respeito, decorre do considerando 42 da diretiva IVA que os regimes de autoliquidação que os Estados-Membros podem instituir em certos setores ou no momento de certos tipos de transações se destinam a simplificar as regras e a combater a fraude e evasão fiscais. Este mesmo objetivo encontra expressão no considerando 55 da diretiva IVA, que a este respeito faz eco do oitavo considerando da Diretiva 98/80 e segundo o qual, «[t]endo 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».
- 41 Ora, como salientou a advogada-geral, em substância, nos n.ºs 49 e 50 das suas conclusões, o que aumenta o risco de fraude fiscal e, conseqüentemente, justifica a aplicação de um mecanismo de autoliquidação para as entregas de certos bens, entre eles, o ouro, é o seu elevado valor de mercado em relação ao seu tamanho, que os torna mais fáceis de transportar. No que se refere ao comércio do ouro, e caso não se trate de um produto acabado, como uma joia, é o teor de ouro do bem em causa que determina o seu valor. Por conseguinte, o risco de fraude fiscal é tanto mais importante quanto mais elevado for o teor de ouro desse bem.
- 42 Daqui resulta que, tendo em conta o objetivo principal prosseguido pelo legislador da União, o grau de toque em ouro do bem em causa é decisivo para determinar se uma entrega de ouro sob a forma de matéria-prima ou de produtos semitransformados, que não constitui um produto acabado, está ou não abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA.
- 43 Por outro lado, há que observar que optar por uma interpretação do artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA segundo a qual esta disposição, uma vez aplicada por um Estado-Membro, não é, no entanto, aplicável às barras com um toque em ouro superior ou igual a 325 milésimos poderia prejudicar a plena realização desse objetivo de combate à fraude fiscal especificamente prosseguido pelo legislador da União tendo em conta as especificidades desse metal precioso. Em contrapartida, as considerações precedentes não afetam a questão de saber se as barras compostas de «resíduos» ou de «materiais usados», quando apresentem um toque em ouro inferior a 325 milésimos, podem estar abrangidas pelo mecanismo de autoliquidação previsto no artigo 199.º, n.º 1, alínea d), da mesma diretiva, desde que esse mecanismo seja instituído pelo Estado-Membro.
- 44 Por último, para responder à questão submetida, não é necessário determinar se bens como as barras em causa no processo principal estão abrangidos 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.

- 45 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 198.º, n.º 2, da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma entrega de barras, como as que estão em causa no processo principal, que consistem numa liga grosseira e a aleatória obtida a partir da fusão de sucata de vários objetos de metal que contêm ouro, bem como outros metais, materiais e substâncias, e que apresentam, consoante a barra, um teor de ouro de cerca de 500 ou 600 milésimos.

Quanto às despesas

- 46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

O artigo 198.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma entrega de barras, como as que estão em causa no processo principal, que consistem numa liga grosseira e aleatória obtida a partir da fusão de sucata de vários objetos de metal que contêm ouro, bem como outros metais, materiais e substâncias, e que apresentam, consoante a barra, um teor de ouro de cerca de 500 ou 600 milésimos.

Assinaturas