



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOLZI
apresentadas em 31 de janeiro de 2018¹

Processo C-39/17

**Lubrizol France SAS
contra**

Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Cour de cassation (Tribunal de Cassação, França)]

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de mercadorias — Artigos 28.º e 30.º TFUE — Encargo de efeito equivalente — Artigo 110.º TFUE — Imposição interna — Contribuição social de solidariedade das sociedades e contribuição adicional — Encargo que tem por base de cálculo o volume de negócios anual global das sociedades — Inclusão do valor dos bens transferidos para outro Estado-Membro na faturação»

1. A presente questão prejudicial convida o Tribunal de Justiça a fornecer esclarecimentos acerca de duas contribuições sociais previstas na legislação francesa, ou seja, a contribuição social de solidariedade (a seguir «C3S»), cuja instituição remonta ao início dos anos setenta, e a contribuição adicional, criada pelo legislador nacional em 2004. A base de cálculo destas contribuições é constituída pela totalidade do volume de negócios anual das sociedades e empresas a elas sujeitas.
2. No presente processo, o Tribunal de Justiça deverá pronunciar-se sobre a compatibilidade de uma recente jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual o valor nominal das mercadorias transferidas de uma empresa em França para outro Estado-Membro da União Europeia faz parte da base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, mesmo que essa transferência não dê por si só origem a volume de negócios, com a proibição dos encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. O artigo 28.º, n.º 1, TFUE dispõe: «A União compreende uma união aduaneira que abrange a totalidade do comércio de mercadorias e implica a proibição, entre os Estados-Membros, de direitos aduaneiros de importação e de exportação e de quaisquer encargos de efeito equivalente, bem como a adoção de uma pauta aduaneira comum nas suas relações com países terceiros». O artigo 30.º TFUE estipula: «São proibidos entre os Estados-Membros os direitos aduaneiros de importação e de exportação ou os encargos de efeito equivalente. Esta proibição é igualmente aplicável aos direitos aduaneiros de natureza fiscal».

¹ Língua original: italiano.

4. O artigo 110.º TFUE, primeiro parágrafo, estabelece: «Nenhum Estado-Membro fará incidir, direta ou indiretamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares».

5. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)², determina no seu artigo 14.º, n.º 1, que «[e]ntende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

6. O artigo 17.º desse diploma dispõe: «É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro» e define simultaneamente “transferência com destino a outro Estado-Membro” como «qualquer expedição ou transporte de um bem móvel corpóreo efetuada pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território do Estado-Membro em que se encontra o bem, mas na Comunidade, para os fins da sua empresa».

7. No que respeita à entrega de bens que consistam em transferências de bens com destino a outro Estado-Membro, o artigo 76.º da Diretiva IVA esclarece que «o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se realizam».

B. Direito e jurisprudência nacional

8. O artigo L. 651-1 do code de la sécurité sociale (Código da Segurança Social) prevê a instituição, em benefício do Régime sociale des Indépendants (Regime Social dos Trabalhadores Independentes, a seguir «RSI»), do Fonds de solidarité vieillesse (Fundo de solidariedade velhice) e do Fonds de réserve pour les retraites (Fundo de reserva para os reformados), de uma contribuição social de solidariedade a suportar, entre outros, pelas sociedades anónimas e pelas sociedades por ações simplificadas. A C3S é anual e a sua taxa é fixada até ao limite de 0,13% da faturação.

9. Também foi instituída, no artigo L. 245-13 do Código da Segurança Social, uma contribuição adicional, em benefício da Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés (Caixa nacional do seguro de doença dos trabalhadores por conta de outrem), a suportar pelas mesmas sociedades. Esta contribuição adicional é estabelecida, cobrada, exigível e fiscalizada nas mesmas condições que a C3S e a sua taxa é de 0,03% da faturação.

10. Por força do artigo L. 651-5 do Código da Segurança Social, as sociedades e empresas sujeitas à C3S são obrigadas a indicar anualmente ao organismo responsável pela sua cobrança, ou seja, à Caisse nationale du RSI (a seguir «CNRSI»), «o montante do seu volume de negócios global declarado à administração fiscal, calculado sem imposto sobre o valor acrescentado e encargos equiparados».

11. O Tribunal de Cassação declarou no acórdão *Organic/Cofiroute*³ que esse montante é o que figura na declaração mensal ou trimestral n.º 3310 CA3 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e aos encargos equiparados (a seguir «declaração IVA»).

12. Por conseguinte, o referido montante é calculado somando os valores constantes das colunas 1 (Vendas, prestações de serviços), 4 (Exportações para fora da Comunidade Europeia), 5 (Outras operações não tributáveis) e 6 (Entregas intracomunitárias), bem como os valores constantes da coluna 2 (Outras operações tributáveis) quando estes se referirem a operações geradoras de volume de negócios.

² JO 2006, L 347, p. 1.

³ V. Cass. Soc. 29 de junho de 1995, n.º 92-22.025, *Organic/Cofiroute*.

13. A propósito das entregas intracomunitárias, o artigo 256.º III do code général des impôts (Código Tributário), que transpõe o artigo 17.º da Diretiva IVA, equipara a transferência efetuada por um sujeito passivo de um bem da própria empresa para outro Estado-Membro a uma entrega de bens.

14. Por conseguinte, o valor nominal do bem transferido (preço de aquisição ou, na sua falta, preço de custo) concorre para a formação do valor global constante da coluna 6 (Entregas intracomunitárias) da declaração IVA, e integra, portanto, a base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, como já foi diversas vezes confirmado pela Cour de Cassation (Tribunal de Cassação, França)⁴.

II. Matéria de facto, tramitação do processo principal, questões prejudiciais e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

15. O pedido de decisão prejudicial apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio surge no âmbito de um contencioso entre a sociedade Lubrizol France SAS (a seguir «Lubrizol») e a CNRSI a propósito da base de cálculo da C3S e da contribuição adicional.

16. A Lubrizol, principal filial estrangeira do grupo *The Lubrizol Corporation*, é uma empresa do setor químico que produz e vende aditivos para lubrificantes.

17. Enquanto sociedade por ações simplificada (*société par actions simplifiée* de direito francês), está juridicamente obrigada ao pagamento da C3S, conforme disposto nos artigos L. 651-1 e seguintes do Código da Segurança Social, e da contribuição adicional, nos termos do disposto no artigo L. 245-13 do mesmo diploma.

18. Na sequência de uma verificação da C3S e da contribuição adicional para 2008 devidas pela Lubrizol, a CNRSI apurou uma divergência entre o volume de negócios de 2007 declarado à caixa (573 152 820 euros) e o volume de negócios comunicado à administração fiscal (642 045 281 euros). Esta divergência deveu-se ao facto de a Lubrizol não ter incluído o valor das suas próprias transferências intracomunitárias na coluna 6 (Entregas intracomunitárias) da declaração IVA.

19. Perante este facto, a CNRSI notificou à sociedade uma retificação, seguida de uma interpelação, enviada em 13 de março de 2012.

20. Em seguida, a Lubrizol contestou, no Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Tribunal da Segurança Social de Rouen, França), ser devedora das quantias reclamadas, tendo sustentado que a CNRSI tinha erradamente incluído na base de cálculo da C3S e da contribuição adicional o valor das mercadorias transferidas para outros Estados-Membros da União Europeia. A este respeito, a Lubrizol observou que as transferências em causa não correspondiam a uma venda e, portanto, não geravam volume de negócios, pelo que não podiam integrar a base de cálculo das contribuições em causa.

21. Por acórdão de 6 de maio de 2014, aquele tribunal negou provimento ao recurso interposto pela Lubrizol com fundamento em que o volume de negócios de uma empresa não depende de considerações de natureza contabilística ou fiscal, mas antes do valor efetivamente declarado à administração fiscal pela própria empresa. Esse valor devia obrigatoriamente incluir as transferências intracomunitárias de bens pois, nos termos da legislação nacional em matéria de IVA, eram equiparadas a entregas intracomunitárias de bens. Também considerou que as normas relativas à formação da base de cálculo da C3S e da contribuição adicional não consubstanciavam uma violação do princípio da livre circulação de mercadorias na União Europeia, já que as referidas contribuições incidiam sobre o conjunto da atividade económica da empresa, e não sobre os produtos enquanto tais.

⁴ V. Cass. 2ème Civ., 11 de fevereiro de 2016, n.º 14-26-363, Sté Schaeffler France c/Caisse nationale du RSI, e Cass. 2ème Civ., 7 de novembro de 2013, n.º 12-25-776, Ste Soitec c/Caisse nationale du RSI.

22. Esse acórdão foi posteriormente confirmado pela Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Tribunal de Recurso de Rouen, Secção de processos urgentes e da segurança social, França) em 15 de setembro de 2015. Em especial, a Cour d'appel de Rouen (Tribunal de Recurso de Rouen) rechaçou o fundamento relativo à alegada violação do princípio da livre circulação de mercadorias, afirmando que as contribuições em questão revestiam, por um lado, «a natureza de uma contribuição social» e, por outro, não incidiam sobre os próprios produtos, sendo antes impostas às empresas com base no seu volume de negócios global.

23. A Lubrizol recorreu do acórdão da Cour d'appel de Rouen (Tribunal de Recurso de Rouen) para o órgão jurisdicional de reenvio, pedindo a sua anulação e alegando que as contribuições em causa deviam ser qualificadas de encargos de efeito equivalente na aceção do artigo 30.º TFUE, pois as transferências de mercadorias insuscetíveis de gerar volume de negócios são incluídas na respetiva base de cálculo quando efetuadas com destino a outro Estado-Membro, e não são quando efetuadas no território nacional ou com destino a um país terceiro.

24. O órgão jurisdicional de reenvio recorda que já se pronunciou anteriormente em casos cujo quadro factual era semelhante ao ora em apreço, em que o valor nominal das mercadorias transferidas por uma empresa de França para outro Estado-Membro da União Europeia integrava a base de cálculo da C3S e da contribuição adicional mesmo quando essa transferência não gerava, por si só, volume de negócios⁵. Como essa questão diz respeito a contribuições que recentemente se tornaram permanentes, o órgão jurisdicional de reenvio considera oportuno fiscalizar a sua compatibilidade com o direito da União Europeia à luz das críticas formuladas no recurso da Lubrizol.

25. Por esse motivo, aquele órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 28.º e 30.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia opõem-se a que o valor dos bens transferidos de França com destino a outro Estado-Membro da União Europeia, por um sujeito passivo da contribuição social de solidariedade das sociedades e da contribuição adicional a esta, ou por [...] conta [dela], para as necessidades da sua empresa, seja tomado em consideração para determinar o volume de negócios global que constitui a base de cálculo dessas contribuições?»

26. Relativamente a esta questão, a sociedade Lubrizol France, a CNRSI, o Governo francês, o Governo neerlandês e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

27. Na audiência que teve lugar em 15 de novembro de 2017, a Lubrizol France, o Governo francês e a Comissão Europeia apresentaram alegações.

III. Análise jurídica

28. Em meu entender, a resposta à questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio exige uma correta delimitação do objeto da própria questão. Quanto a este aspeto, que me parece de maior importância, as partes interessadas chegam a conclusões opostas nas observações escritas que apresentaram. Assim, entendo que a análise jurídica deve começar por algumas considerações de natureza preliminar suscetíveis de clarificar o objeto da interpretação solicitada ao Tribunal de Justiça.

⁵ V. jurisprudência referida na nota 4 das presentes conclusões.

29. Essas considerações levar-me-ão a negar que o objeto da questão seja, na verdade, a verificação da compatibilidade da base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, no seu conjunto, com os artigos 28.º e 30.º TFUE. Pelo contrário, como resulta da própria redação do despacho de reenvio, é precisamente a novidade representada pela inclusão do valor nominal das transferências intracomunitárias de bens na referida base de cálculo que parece levar o órgão jurisdicional de reenvio a submeter a questão prejudicial ao Tribunal de Justiça (A).

30. Com base neste pressuposto, passando à análise de mérito, observarei, antes de mais, que as contribuições em questão devem ser consideradas entraves à circulação de mercadorias, na medida em que afetam as transferências intracomunitárias de bens, e integram, portanto, o âmbito de aplicação dos artigos 28.º e 30.º TFUE. Em seguida, examinarei se a inclusão das transferências intracomunitárias na base de cálculo dessas contribuições é suscetível de violar a proibição de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros consagrada nas mesmas disposições do Tratado, para chegar a uma conclusão afirmativa (B).

31. A título subsidiário, para o caso de o Tribunal de Justiça considerar que o objeto da questão prejudicial em apreço é, contrariamente ao meu entendimento, a base de cálculo das contribuições em causa no seu conjunto, observarei que no presente caso essas contribuições devem ser classificadas de «imposições internas» na aceção do artigo 110.º TFUE. De acordo com esta premissa, concluirei que a C3S e a contribuição adicional, na sua atual configuração, não são suscetíveis de violar a referida disposição. Todavia, em dois casos específicos poderiam cair sob a alçada da proibição de encargos de efeito equivalente (C). A verificação da sua existência efetiva compete ao órgão jurisdicional de reenvio.

A. Quanto ao objeto da questão prejudicial

32. Segundo o despacho de reenvio, o pedido de fiscalização apresentado pelo juiz *a quo* tem por objeto a compatibilidade, com os artigos 28.º e 30.º TFUE, da inclusão do valor nominal das transferências intracomunitárias de bens na base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, ou seja, no volume de negócios anual total dos sujeitos obrigados ao pagamento dessas contribuições.

33. O órgão jurisdicional de reenvio refere, porém, que as dúvidas sobre a compatibilidade com as referidas disposições do Tratado apenas respeitam à inclusão de um montante específico na base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, e não a toda a base de cálculo.

34. Todavia, esta interpretação não decorre apenas da forma como está redigida a questão prejudicial, mas também e sobretudo do facto de a integração do valor nominal das transferências intracomunitárias de bens na base de cálculo das contribuições em causa ser uma novidade no ordenamento jurídico nacional.

35. Em especial, essa inclusão é o resultado da ação combinada de uma evolução de natureza legislativa e de uma interpretação subsequente do órgão jurisdicional de reenvio. A nível legislativo, a equiparação entre as entregas de bens a título oneroso e as transferências intracomunitárias de bens, introduzida pelo artigo 28.º-A da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição

das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE⁶, foi acolhida no ordenamento jurídico francês pelo artigo 1.º da Lei n.º 92/677⁷. A partir desse momento, o valor nominal das transferências intracomunitárias de bens passou a ser incluído no cálculo do volume de negócios global para efeitos do IVA.

36. Em seguida, a jurisprudência nacional definiu que é precisamente o volume de negócios global constante da declaração do IVA, incluindo o valor nominal das transferências intracomunitárias, que deve ser considerado na determinação da base de cálculo da C3S⁸. Fundando-se neste elemento, a Cour de Cassation (Tribunal de Cassação) concluiu em duas ocasiões distintas que o valor nominal das transferências intracomunitárias de bens está incluído nessa base de cálculo, embora essas transferências não gerem, por si só, volume de negócios⁹.

37. Parece-me absolutamente evidente que a compatibilidade que o órgão jurisdicional *a quo* pretende seja examinada é a desta jurisprudência com os artigos 28.º e 30.º TFUE. Por outras palavras, as dúvidas desse órgão jurisdicional versam sobre a qualificação *da inclusão do valor nominal das transferências intracomunitárias na base de cálculo da C3S e da contribuição adicional*, como «encargo de efeito equivalente» a um direito aduaneiro, e não *da base de cálculo no seu conjunto*.

38. Neste sentido, a referência ao acórdão SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473)¹⁰, constante das observações escritas da Comissão e também por ela evocadas na audiência, mais não faz do que confirmar a conclusão *supra*.

39. No acórdão SA Rousseau Wilmot, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a compatibilidade da C3S com a proibição de introduzir ou manter impostos sobre o volume de negócios prevista no artigo 33.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 uniforme¹¹. Em apoio da conclusão de que a C3S não tem natureza de imposto sobre o volume de negócios, o Tribunal de Justiça observou que o facto gerador da C3S é a atividade das empresas e a sua base de cálculo é o respetivo volume de negócios anual global, não incidindo, portanto, diretamente sobre o preço de bens e serviços¹². Destes elementos, a Comissão concluiu que, visto não se poder considerar que onera as mercadorias enquanto tais, a contribuição em apreço não está abrangida pela proibição de encargos de efeito equivalente prevista nos artigos 28.º e 30.º TFUE. A idêntica conclusão se deve chegar, segundo a Comissão, no que toca à contribuição adicional, dado que a sua base de cálculo é a mesma da C3S.

40. No entanto, parece claro que esse acórdão não é relevante para o caso sobre que nos debruçamos, pois a base de cálculo objeto da apreciação jurídica do Tribunal de Justiça não incluía, contrariamente ao que se passa no presente caso, o valor nominal das transferências intracomunitárias de bens.

6 JO 1991, L 376, p. 1.

7 Loi n.º 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) n.º 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) n.º 77-388 et de la directive (C.E.E.) n.º 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise [JORF n.º 166 de 19 de julho de 1992, p. 9700] [Lei n.º 92-677, de 17 de julho de 1992, relativa à transposição, pela República Francesa, da Diretiva (CEE) 91/680 do Conselho das Comunidades Europeias, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva (CEE) 77/388, e da Diretiva CEE 92/12, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo].

8 V. nota 3 das presentes conclusões.

9 V. nota 4 das presentes conclusões.

10 Acórdão de 27 de novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

12 Acórdão de 27 de novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, n.º 16).

41. Efetivamente, antes de o acórdão da Cour de cassation (Tribunal de Cassação) no processo Organic/Cofiroute ter esclarecido que o volume de negócios global pertinente para efeitos da determinação da base de cálculo da C3S era o resultante da declaração do IVA, que inclui precisamente as transferências intracomunitárias na aceção do artigo 256.º III do Código Tributário, não se podia considerar que esse valor estava incluído nessa base de cálculo.

42. Como a prolação do acórdão do Tribunal de Justiça no processo SA Rousseau Wilmot remonta a 1987, e precede, portanto, em cerca de oito anos o acórdão Organic/Cofiroute, é inevitável concluir que a base de cálculo da C3S objeto da análise do Tribunal de Justiça no processo SA Rousseau Wilmot não incluía o valor nominal das transferências intracomunitárias de bens.

43. Por essa razão, o órgão jurisdicional *a quo* não podia, com base no acórdão SA Rousseau Wilmot, que se pronunciou sobre a natureza da C3S num momento em que o valor nominal das transferências intracomunitárias de bens não integrava a sua base de cálculo, concluir pela inaplicabilidade dos artigos 28.º e 30.º TFUE à base de cálculo da C3S (e da contribuição adicional).

44. O órgão jurisdicional *a quo* pergunta, por conseguinte, se a inclusão do valor nominal das transferências intracomunitárias de bens na base de cálculo faz com que os artigos 28.º e 30.º TFUE sejam aplicáveis às contribuições em causa e configura, eventualmente, uma violação das referidas disposições.

45. À luz das considerações anteriores, sugiro ao Tribunal de Justiça que se abstenha de reformular a questão prejudicial objeto do presente processo, reformulação que poderia, em meu entender, alterar de forma substancial o objeto dessa questão tal como delimitado pela interpretação do juiz de reenvio.

46. Recordo ainda que segundo jurisprudência constante, ao responder às questões que lhe são colocadas, o Tribunal de Justiça deve fundar-se na interpretação das disposições nacionais fornecida pelo órgão jurisdicional de reenvio, sem a poder pôr em causa ou verificar a sua exatidão¹³.

B. Quanto à compatibilidade da inclusão das transferências intracomunitárias de bens na base de cálculo da C3S e da contribuição adicional com os artigos 28.º e 30.º TFUE

47. Em primeiro lugar, importa observar que os artigos 28.º e 30.º TFUE, ao regularem o funcionamento da união aduaneira, proíbem a imposição, no comércio entre Estados-Membros, de direitos aduaneiros ou de quaisquer encargos de efeito equivalente.

48. Esta proibição, que corresponde a uma norma fundamental cujas eventuais exceções devem ser expressamente previstas e interpretadas de forma estrita, visa assegurar a livre circulação de mercadorias no interior da União Europeia¹⁴.

49. Quanto à aplicabilidade destas proibições no presente processo, podem surgir dúvidas, importa reconhecê-lo, em virtude do caráter *sui generis* da C3S e da contribuição adicional. Por um lado, tal como a Comissão vigorosamente sustentou na audiência, o facto de a base de cálculo dessas contribuições ser constituída pelo volume de negócios global das sociedades e empresas a elas sujeitas parece à primeira vista afastá-las do tipo de imposição que, insistindo nas mercadorias enquanto tais, integram o âmbito dos artigos 28.º e 30.º TFUE. Todavia, a inclusão do valor nominal das transferências intracomunitárias de bens, ou seja, de operações que em si mesmas não geram volume

13 V., *inter alia*, acórdãos de 15 de setembro de 2011, Gueye (C-483/09 e C-1/10, EU:C:2011:583, n.º 42); de 15 de abril de 2010, Gala-Salvador Dalí e Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, n.º 21); e de 21 de outubro de 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, n.º 22).

14 Sobre o caráter de norma fundamental v., a título exemplificativo, acórdão de 1 de julho de 1969, Comissão/Itália (24/68, EU:C:1969:29, n.º 10; Colet., 1969-1970, p. 57). Sobre a obrigação de interpretar de forma estrita as eventuais exceções, v., por último, acórdão de 3 de dezembro de 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, n.º 18).

de negócios, na base de cálculo implica que as contribuições em análise sejam equiparadas, embora unicamente para essa componente da base de cálculo, a imposições que, incidindo apenas sobre operações comerciais em razão da sua simples ocorrência, afetam a circulação de mercadorias na aceção dos artigos 28.º e 30.º TFUE.

50. Como sublinhado nos n.ºs 32 a 46 das presentes conclusões, o objeto da questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio está todavia limitado à componente das transferências intracomunitárias de bens. Assim, parece ser razoável concluir que estas transferências integram o âmbito de aplicação *rationae materiae* dos artigos 28.º e 30.º TFUE.

51. Como já referido, a Comissão opôs-se com firmeza a essa conclusão na audiência. No entender desta instituição, seja qual for a orientação seguida pelo Tribunal de Justiça no que respeita à incidência das contribuições em causa na circulação de mercadorias, é de excluir a aplicação dos artigos 28.º e 30.º TFUE. De facto, caso o Tribunal de Justiça considere que a C3S e a contribuição adicional afeta a circulação de mercadorias, essas contribuições devem, segundo a Comissão, ser analisadas como «imposições internas», à luz do artigo 110.º TFUE. Se, pelo contrário, essa afetação não se verificar, como a Comissão prevê, essas contribuições estão presumivelmente abrangidas pela proibição de «medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas à exportação» prevista no artigo 35.º TFUE¹⁵.

52. É, portanto, necessário tecer algumas considerações que permitam apurar se alguma das disposições evocadas pela Comissão poderá ter aplicação no processo em apreço, em vez dos artigos 28.º e 30.º TFUE.

53. Quanto ao artigo 110.º TFUE, nele se dispõe que os Estados-Membros estão impedidos de fazer incidir sobre os produtos importados imposições superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares.

54. Esta proibição de imposições internas discriminatórias não é aplicável cumulativamente com a proibição relativa aos encargos de efeito equivalente, pelo que no sistema do Tratado uma medida não pode pertencer simultaneamente a ambas as categorias¹⁶.

55. Aquilo que distingue as duas categorias é, segundo jurisprudência constante, a circunstância de a imposição interna incidir exclusivamente sobre o produto importado como tal, enquanto um encargo de efeito equivalente incide quer sobre os produtos importados, quer sobre os produtos exportados, quer sobre os produtos nacionais¹⁷.

56. A este propósito, dado que a apreciação pretendida pelo órgão jurisdicional de reenvio apenas diz respeito à transferência de bens, como operação comercial específica desligada de uma eventual venda futura desses mesmos bens, cabe sublinhar que só as transferências intracomunitárias são afetadas pela C3S e pela contribuição adicional por força da legislação francesa¹⁸, enquanto as transferências realizadas no interior do território nacional estão isentas.

15 Parece-me ser este o verdadeiro sentido da argumentação da Comissão, e a referência que faz à qualificação da C3S e da contribuição adicional como imposições indiretas (o que implicaria a aplicação do artigo 110.º TFUE) ou diretas (o que implicaria presumivelmente a aplicação do artigo 35.º TFUE) apenas se deve à necessidade de responder a questões concretas formuladas nesses termos pelo Tribunal de Justiça. Quanto à irrelevância da distinção entre imposições diretas e indiretas para efeitos do presente processo, v. n.ºs 78 a 83 das presentes conclusões.

16 Acórdãos de 2 de outubro de 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, n.º 20), e de 8 de novembro de 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, n.º 26).

17 V. acórdãos de 21 de setembro de 2000, Michailidis (C-441/98 e C-442/98, EU:C:2000:479, n.º 22), e de 22 de abril de 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, n.º 11).

18 Na realidade, esse efeito parece ser sobretudo produto da jurisprudência da Cour de Cassation (Tribunal de Cassação), como já por diversas vezes recordei nas presentes conclusões. Todavia, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o alcance das disposições legislativas, regulamentares e administrativas nacionais deve ser apreciado tendo em conta a interpretação que delas fazem os órgãos jurisdicionais nacionais. Neste sentido, v., por exemplo, acórdãos de 16 de setembro de 2015, Comissão/Eslóvia (C-433/13, EU:C:2015:602, n.º 81), e de 18 de julho de 2007, Comissão/Alemanha (C-490/04, EU:C:2007:430, n.º 49).

57. Conclui-se, portanto, que no processo em análise não pode ter lugar a aplicação do artigo 110.º TFUE.

58. A mesma conclusão se impõe no que toca à aplicabilidade do artigo 35.º TFUE.

59. Essa disposição proíbe as restrições quantitativas às exportações, bem como todas as medidas de efeito equivalente entre Estados-Membros, simetricamente à proibição análoga prevista no artigo 34.º TFUE quanto às importações.

60. Relativamente ao artigo 34.º TFUE, a jurisprudência esclareceu de forma inequívoca que a proibição de medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas à importação consubstancia uma *lex generalis* em relação a outras disposições específicas do Tratado, nomeadamente, em especial, as disposições relativas aos encargos de efeito equivalente. Por conseguinte, o artigo 34.º TFUE aplica-se como alternativa a essas disposições¹⁹. A meu ver, parece-me indubitável que esta jurisprudência também se aplica ao artigo 35.º TFUE. Sempre que as condições estabelecidas para a aplicação dos artigos 28.º e 30.º TFUE estejam reunidas são estes os artigos que se devem aplicar, e não o artigo 35.º TFUE.

61. É inegável que essas condições se encontram reunidas no caso em análise, como demonstrado nos n.ºs 47 a 50 das presentes conclusões.

62. Consequentemente, a inclusão do valor das transferências intracomunitárias de bens na base de cálculo das contribuições em causa deve ser examinada à luz dos artigos 28.º e 30.º TFUE.

63. Em especial, importa apurar se a aplicação da C3S e da contribuição adicional às operações de transferência de bens para outro Estado-Membro pode ser qualificada de encargo de efeito equivalente e, portanto, se viola as referidas disposições do Tratado.

64. Como é sabido, o conceito de «encargo de efeito equivalente» torna manifesta a intenção dos autores do Tratado de proibir não apenas as medidas de carácter formalmente aduaneiro, mas também todas as que, embora com outra denominação, acabem por produzir os mesmos efeitos que os direitos aduaneiros²⁰.

65. A mais recente jurisprudência do Tribunal de Justiça definiu esse conceito como «qualquer encargo pecuniário, por mínimo que seja, imposto unilateralmente, sejam quais forem as suas denominação e técnica, e que onere as mercadorias pelo facto de passarem a fronteira, quando não seja um direito aduaneiro propriamente dito»²¹.

66. Para começar, a C3S e a contribuição adicional relativas às transferências intracomunitárias de bens são indubitavelmente «encargos pecuniários», pois comportam um aumento do montante que deve anualmente ser pago à entidade encarregada da sua cobrança, ou seja, a CNRSI.

67. É também incontestável que são «impostos unilateralmente» pelo Estado francês, segundo jurisprudência interpretativa da legislação nacional pertinente.

68. Por último, essas contribuições oneram apenas as transferências de bens com destino a outros Estados-Membros, deixando pelo contrário intocadas as transferências realizadas em território francês. Conclui-se, portanto, que essas contribuições são devidas em virtude da passagem da fronteira.

19 Acórdãos de 22 de março de 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, n.º 9); de 16 de dezembro de 1992, Lornoy e o. (C-17/91, EU:C:1992:514, n.º 14); e de 17 de junho de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, n.º 30).

20 V. acórdão de 14 de dezembro de 1962, Comissão/Luxemburgo e Bélgica (2/62 e 3/62, EU:C:1962:45, p. 805).

21 Acórdão de 2 de outubro de 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, n.º 23).

69. À luz destas considerações, conclui-se que a C3S e a contribuição adicional relativas às transferências intracomunitárias de bens constituem encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros, proibidos pelos artigos 28.º e 30.º TFUE.

70. Importa, porém, recordar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça admite duas exceções à proibição de encargos de efeito equivalente. A primeira tem lugar quando a imposição em causa constitua a remuneração de um serviço determinado, efetivamente prestado a um único operador económico, de montante proporcional ao próprio serviço²², enquanto a segunda tem lugar quando, em condições pré-definidas, a imposição seja cobrada para cumprimento das obrigações decorrentes das disposições comunitárias²³.

71. Dos elementos dos autos resulta claramente que a parte da C3S e da contribuição adicional respeitante às transferências intracomunitárias de bens não fica abrangida por nenhuma dessas exceções. Antes de mais, na medida em que se destina a financiar *prorata* o Fundo de solidariedade velhice e o Fundo de reserva para os reformados (no caso do C3S) e a Caixa nacional de previdência dos trabalhadores por conta de outrem (no caso da contribuição adicional), não constitui a remuneração de um benefício, de montante proporcional ao serviço prestado, conferido às sociedades ou empresas obrigadas ao seu pagamento. Além disso, essa parte das contribuições não é, manifestamente, devida no quadro de fiscalizações efetuadas para cumprimento das obrigações decorrentes das disposições do direito da União.

C. Quanto à compatibilidade da base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, no seu conjunto, com a livre circulação de mercadorias

72. A título subsidiário, debruçar-me-ei sobre a hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que deve reformular a questão prejudicial que lhe foi submetida pelo órgão jurisdicional *a quo*, de forma a alargar o seu âmbito à base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, ou seja, ao volume de negócios anual total das sociedades e empresas obrigadas ao seu pagamento.

73. Essa reformulação obriga, antes do mais, a uma análise atenta da aplicabilidade das disposições do Tratado em matéria de livre circulação de mercadorias às contribuições em causa. De facto, como já se observou, a circunstância de a C3S e a contribuição adicional incidirem sobre o volume de negócios anual total afasta-as, em princípio, das imposições que prejudicam a circulação das mercadorias.

74. Nas suas observações escritas, o Governo francês e a Comissão vieram ambos sustentar que, tendo em consideração o âmbito da questão como definida nos parágrafos anteriores, a disposição cuja aplicabilidade às contribuições em questão deve ser verificada é o artigo 110.º TFUE, e não os artigos 28.º e 30.º TFUE. Admitindo que essas observações são *prima facie* corretas, por razões que esclarecerei adiante, concentrarei a minha análise na aplicabilidade do artigo 110.º TFUE à C3S e à contribuição adicional.

75. O artigo 110.º TFUE, recordemo-lo, estabelece a proibição de os Estados-Membros aplicarem aos produtos importados imposições superiores àquelas que oneram os produtos nacionais similares.

76. O Governo francês e a Comissão opõem-se à aplicabilidade dessas disposições, por a C3S e a contribuição adicional integrarem o conceito de «imposições diretas»²⁴. Apenas as «imposições indiretas», no entender dessas entidades, podem prejudicar a livre circulação de mercadorias.

22 V., *inter alia*, acórdãos de 9 de setembro de 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, n.º 31), e de 22 de abril de 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, n.º 17).

23 V. acórdãos de 7 de julho de 1994, Lemaire (C-130/93, EU:C:1994:281, n.º 14), e de 27 de setembro de 1988, Comissão/Alemanha (18/87, EU:C:1988:453, n.º 6).

24 Nesse caso, segundo a Comissão, dever-se-ia examinar a aplicabilidade do artigo 35.º TFUE ao caso em apreço. V. n.º 51 das presentes conclusões.

77. Não estou de acordo com este entendimento.

78. Com efeito, não penso que a distinção entre imposições diretas e indiretas possa ter relevância para efeitos da delimitação do âmbito do artigo 110.º TFUE.

79. A este propósito, quero antes de mais recordar que, quando chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade de imposições diretas de âmbito nacional com as liberdades fundamentais, o Tribunal de Justiça sempre entendeu que, embora sendo verdade que a matéria das imposições diretas é da competência dos Estados-Membros, estes devem, no entanto, exercer as suas próprias competências no respeito do direito da União²⁵.

80. Se as imposições diretas aprovadas pelos Estados-Membros não escapam, em regra, à aplicação das outras liberdades fundamentais, será coerente excluir que essas imposições possam ficar fora do âmbito de aplicação da livre circulação de mercadorias.

81. De resto, não é difícil imaginar que um Estado-Membro possa favorecer os produtos nacionais por meio de um sistema de imposições sobre os rendimentos que, de facto, seja mais gravoso para as empresas exportadoras do que para aquelas que vendem os seus próprios produtos no território nacional.

82. De qualquer modo, recordo que, não existindo no direito da União uma definição de imposição direta, a adoção de um critério baseado na distinção entre imposições diretas e indiretas deveria fundar-se na classificação nacional. A este respeito, é notório que essas classificações são irrelevantes, sob pena de permitir aos Estados-Membros contornar as disposições de direito da União²⁶.

83. Considero, portanto, que a classificação da C3S e da contribuição adicional como imposição direta ou indireta não constitui um critério pertinente para verificar se essas contribuições oneram as mercadorias enquanto tais, a fim de determinar se o artigo 110.º TFUE deve ser aplicado no presente caso.

84. Pelo contrário, parece-me que o critério que se procura pode ser retirado da jurisprudência mais recente, designadamente das decisões que clarificaram a *ratio* da proibição de imposições internas discriminatórias prevista no artigo 110.º TFUE.

85. Refiro-me, em particular, ao acórdão Schöttle (20/76, EU:C:1977:26)²⁷. Interrogado acerca da aplicabilidade do artigo 95.º CEE (atual artigo 110.º TFUE) a um encargo sobre a atividade de transporte rodoviário de mercadorias, o Tribunal de Justiça recordou, antes de mais, que a finalidade da referida disposição era eliminar as restrições *dissimuladas*²⁸ à livre circulação de mercadorias que possam resultar das disposições fiscais de um Estado-Membro e que, tendo em conta a sua economia

25 V., *inter alia*, acórdãos de 6 de outubro de 2009, Comissão/Espanha (C-153/08, EU:C:2009:618, n.º 28); de 18 de julho de 2007, Lakebrink e Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, n.º 14); de 14 de dezembro de 2006, Denkvit Internationaal e Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, n.º 19); e de 23 de fevereiro de 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, n.º 28). A este propósito, embora relativamente a uma disposição de direito derivado que dá execução ao princípio da livre circulação dos trabalhadores, v., igualmente, conclusões do advogado-geral A. La Pergola nos processos Comissão/França (C-34/98 e C-169/98, EU:C:1999:392, n.º 19).

26 Além disso, ainda que se quisesse reconhecer à classificação nacional operada pelo direito francês uma função orientadora para efeitos da determinação da natureza da C3S e da contribuição adicional, cabe referir que a natureza destas últimas no quadro do ordenamento jurídico nacional é tudo menos pacífica, como algumas das partes reconheceram na audiência. Enquanto o Conseil constitutionnel considerou que se trata de um encargo obrigatório que não tem natureza de contribuição social nem de imposição parafiscal, sendo antes uma «imposição de outra natureza», na aceção do artigo 34.º da Constituição (decisão n.º 91-302 DC, de 30 de dezembro de 1991, considerando n.º 12), a Cour de cassation (Tribunal de Cassação), por seu lado, afirmou que se trata de uma contribuição social, por se destinar em exclusivo ao financiamento dos regimes de segurança social (v., a título de exemplo, 2.ª Secção Civil, acórdão de 28 de março de 2002, n.º 00-17675, e de 14 de janeiro de 2010, n.º 09-11284).

27 Acórdão de 16 de fevereiro de 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 O sublinhado é meu.

geral e os seus objetivos, a noção de imposição que incide sobre um produto deve ser interpretada *em sentido lato*²⁹. Fundando-se nestas premissas, o Tribunal de Justiça concluiu que a própria *ratio* do artigo 110.º TFUE exige a sua aplicação a um encargo como o em apreço, pois repercute-se «imediatamente no custo dos produtos nacional e importado»³⁰.

86. De acordo com aquilo que a advogada-geral E. Sharpston recentemente defendeu, esse acórdão confirmou o princípio segundo o qual «atividades que envolvam produtos só [são] abrangida[s] pelo artigo 90.º CE (atualmente artigo 110.º TFUE) se produzir[em] efeitos imediatos sobre os seus custos»³¹.

87. Deste princípio decorre, portanto, que a apreciação inerente à aplicabilidade do artigo 110.º TFUE prescinde da questão meramente formal de saber se os critérios subjacentes à aplicação da imposição em análise dizem respeito a uma atividade ou a um produto, mas exige pelo contrário que se verifique se essa imposição tem o *efeito* de agravar o preço de custo dos produtos nacionais e dos produtos importados ou exportados. Se esse efeito se produzir, torna-se inevitável concluir que a imposição em causa onera as mercadorias e está, portanto, sob a alçada da proibição de imposições internas discriminatórias prevista no artigo 110.º TFUE.

88. Aplicando o princípio em questão ao presente processo, cabe verificar se a C3S e a contribuição adicional, apesar de formalmente onerarem o volume de negócios global das empresas e sociedades a elas sujeitas, têm o efeito, por via do mecanismo económico da repercussão, de agravar o preço de custo dos bens vendidos no território francês e dos bens transferidos com destino a outros Estados-Membros.

89. Relativamente aos bens vendidos em território francês, é legítimo presumir que o valor da C3S (0,13%) e da contribuição adicional (0,03%) é devidamente repercutido pelas sociedades e empresas a elas sujeitas no preço de custo dos próprios bens. Idêntica consideração vale para os bens transferidos para outros Estados-Membros, pelo que é também legítimo presumir que o valor das contribuições será repercutido no valor nominal dos bens objeto de cada transferência³². O efeito da imposição da C3S e da contribuição adicional é, portanto, aumentar o preço de custo de ambas as categorias de bens.

90. Por conseguinte, se o âmbito da questão prejudicial fosse alargado a toda a base de cálculo da C3S e da contribuição adicional, dever-se-ia considerar, em meu entender, que obstam à livre circulação de mercadorias.

91. Em especial, dado que afetam simultaneamente bens vendidos no território francês e bens exportados para outros Estados-Membros, essas contribuições integrariam, portanto e em princípio, o âmbito de aplicação do artigo 110.º TFUE³³.

29 O sublinhado é meu.

30 *Ibidem*, n.º 15.

31 Conclusões da advogada-geral E. Sharpston no processo *Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:372, n.º 36).

32 Esses valores são individualmente quantificados pelas sociedades e empresas interessadas para efeitos ou da sua inclusão na coluna 6 da declaração do IVA, onde concorrem em conjunto com as vendas nacionais para formar o valor total das «Entregas intracomunitárias», ou da sua transmissão à administração para efeitos fiscais e estatísticos na *Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne* (Declaração de comércio de bens entre Estados-Membros da Comunidade Europeia).

33 V. jurisprudência indicada na nota 17 das presentes conclusões.

92. A este propósito, devo, todavia, recordar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça especificou que um encargo fiscal só constitui uma «imposição interna» na aceção do artigo 110.º TFUE, escapando assim à qualificação de encargo de efeito equivalente nos termos dos artigos 28.º e 30.º TFUE, se fizer parte de um sistema geral de imposições internas que oneram sistematicamente categorias de produtos segundo critérios objetivos aplicados independentemente da origem e do destino dos produtos³⁴.

93. Para efeitos dessa avaliação, pode, em primeiro lugar, ser necessário atender ao destino da receita da imposição. De facto, quando essa receita se destine a financiar atividades que beneficiam especialmente os produtos comercializados no mercado nacional, a imposição em apreço constitui um encargo de efeito equivalente se o encargo fiscal que onera esses produtos for totalmente neutralizado pelos benefícios para cujo financiamento serve, ao passo que a imposição que incide sobre os produtos exportados representa um encargo sem compensação³⁵.

94. Não é isto, porém, que se verifica no presente caso. A este propósito, o artigo L. 651-1 do Código da Segurança Social estabelece, de facto, que a receita da C3S e a contribuição adicional se destinam a financiar o orçamento dos organismos constituídos em benefício dos trabalhadores por conta de outrem e independentes, ou seja, o RSI, o Fundo de solidariedade velhice, o Fundo de reserva para os reformados e a Caixa nacional do seguro de doença dos trabalhadores por conta de outrem. Ora, como sublinhado pelo Governo francês nas suas observações escritas, as prestações fornecidas pelos organismos indicados não diferem consoante as sociedades e empresas obrigadas ao pagamento das contribuições realizem transferências de bens no interior do território francês ou com destino a outros Estados-Membros.

95. Em segundo lugar, a avaliação referida no n.º 93, *supra*, exige que se verifique, de acordo com o acórdão Denkavit (132/78, EU:C:1979:139), se o encargo tributário incide sobre os produtos nacionais comercializados no mercado nacional e sobre os produtos exportados como tal o estágio de comercialização e se o facto gerador desse encargo é idêntico para ambas as categorias de produtos³⁶. Se assim não for, a imposição em análise deveria ser qualificada como encargo de efeito equivalente.

96. A este respeito, é útil recordar que a jurisprudência posterior parece considerar que a identidade do facto gerador é «absorvida» pela circunstância de os produtos nacionais e exportados serem tributados no mesmo estágio de comercialização³⁷. Nesta perspetiva, limitar-me-ei a apurar se o facto de os produtos transferidos para outros Estados-Membros serem sujeitos a C3S e a contribuição adicional no exato momento da transferência, enquanto os produtos transferidos no interior do território nacional apenas são sujeitos às referidas contribuições no momento da venda, significa que essas contribuições não se aplicam às duas categorias de produtos «no mesmo estágio de comercialização».

34 Acórdãos de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, n.º 21), e de 8 de junho de 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, n.º 16).

35 Acórdãos de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, n.º 22), e de 8 de junho de 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, n.º 18).

36 V. acórdão de 31 de maio de 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, p. 1923).

37 V. acórdão de 11 de junho de 1992, Sanders Adour e Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 e C-150/91, EU:C:1992:261, n.º 18), em que o Tribunal de Justiça se exprime da seguinte forma: «No que se refere à exigência relativa à identidade do facto gerador do imposto, convém precisar que, num caso como o aqui em apreciação, não se poderá ver uma diferença no facto de o produto importado ser tributado no momento da importação e o produto nacional no momento da sua retrocessão ou aplicação, pois mostra-se que, na realidade económica, o estágio de comercialização é o mesmo, uma vez que tanto uma como outra operação são efetuadas com vista à utilização do produto». Esta interpretação foi em seguida confirmada pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, n.º 25), e de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, n.º 25). Quanto a este aspeto, v. igualmente, conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, n.º 35).

97. Este último conceito foi interpretado extensivamente pelo Tribunal de Justiça, que privilegiou a realidade económica relativamente à aparência³⁸. A título de exemplo, no acórdão Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), o Tribunal de Justiça sustentou que uma imposição devida no momento do fornecimento para abate, no que toca aos suínos destinados a ser abatidos no mercado nacional, e no momento da exportação, para os suínos exportados vivos, é aplicada no mesmo estágio de comercialização, uma vez que ambas as operações são efetuadas com vista à saída dos suínos da produção nacional³⁹. Do mesmo modo, imposições como a C3S e a contribuição adicional, que são devidas no momento da transferência no que respeita aos bens transferidos com destino a outros Estados-Membros e no momento da venda para os transferidos no interior do território nacional, não parecem aplicar-se em dois estádios de comercialização distintos. De facto, parece extremamente difícil sustentar que venda e transferência para venda não pertencem, em termos de realidade económica, ao mesmo estágio de comercialização.

98. Em conclusão, se o âmbito da presente questão prejudicial fosse alargado a toda a base de cálculo da C3S e da contribuição adicional estas seriam uma «imposição interna» na aceção do artigo 110.º TFUE.

99. A questão de saber se essas contribuições oneram mais pesadamente os bens objeto de transferência intracomunitária do que os transferidos no interior do território nacional, configurando assim uma violação da referida disposição, deve provavelmente ser resolvida pela negativa. Com efeito, o preço de aquisição (ou o preço de custo), que constitui o valor tributável dos bens objeto de transferência comunitária na aceção do artigo 76.º da Diretiva IVA, é, em princípio, menor do que o preço de venda, que constitui o valor tributável dos bens transferidos no interior do território nacional. Todavia, é ao órgão jurisdicional de reenvio que compete determinar se esta afirmação é correta.

100. De todo o modo, nas suas observações escritas, a Comissão indicou dois casos em que a C3S e a contribuição adicional podem constituir um obstáculo à livre circulação de mercadorias contrário ao artigo 110.º TFUE. O primeiro é constituído pelo facto de a legislação francesa não prever um direito à dedução, no valor tributável das contribuições, do valor dos bens transferidos para outro Estado-Membro que não foram vendidos e tiveram de voltar a ser transferidos para França, e o segundo corresponde à situação em que os bens transferidos para outro Estado-Membro são contabilizados uma segunda vez no valor tributável no momento da venda.

101. No primeiro caso, desde que o ordenamento jurídico nacional não ofereça outra solução efetiva para recuperar os montantes pagos a título da C3S e da contribuição adicional relativamente a bens não vendidos⁴⁰, considero que as contribuições relativas às transferências intracomunitárias, desligadas de uma futura venda dos bens em causa, acabariam por ser devidas pelo simples facto da passagem da fronteira. Assim, deveriam ser examinadas à luz da proibição de encargos de efeito equivalente dos artigos 28.º e 30.º TFUE.

38 V., a este propósito, conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, n.º 30).

39 Acórdão de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, n.º 30).

40 Na audiência, o Governo francês referiu que pode ser obtido um reembolso igual ao valor nominal dos bens que ficaram por vender mediante a apresentação da reclamação prevista no artigo L. 243-6 do Código da Segurança Social, que regula o procedimento geral de reembolso das contribuições sociais e subsídios familiares «indevidamente pagos» («indûment versées»). A este respeito, o Governo francês admitiu que esse procedimento só foi desencadeado numa ocasião e que a empresa em questão desistiu da sua pretensão no momento em que a administração lhe solicitou os respetivos comprovativos. Perante esta confissão do Governo francês, tenho dúvidas de que o artigo L. 243-6 consiga garantir uma possibilidade real de reembolso da C3S e da contribuição adicional se os bens transferidos para outro Estado-Membro ficarem por vender.

102. No segundo caso, sou de opinião que, visto os bens transferidos para outros Estados-Membros serem duas vezes onerados pelas contribuições em análise (ao nível da transferência e da venda), quando os bens transferidos no interior do território nacional ficam sujeitos às referidas contribuições apenas uma vez (ao nível da venda), a C3S e a contribuição adicional relativas às transferências intracomunitárias também integrariam o âmbito dos artigos 28.º e 30.º TFUE, como o Tribunal de Justiça já reconheceu nos casos em que apenas existam dois factos geradores da imposição relativamente aos produtos importados⁴¹.

103. Em ambos os casos, cujo exame cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, a compatibilidade com os artigos 28.º e 30.º TFUE deverá portanto ser apreciada com base nas considerações apresentadas nos n.ºs 62 a 69 das presentes conclusões.

IV. Conclusão

104. Pelas razões que acabo de expor, sugiro, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda nos seguintes termos à questão suscitada pela Cour de Cassation (Tribunal de Cassação, França):

«Os artigos 28.º e 30.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que o valor dos bens transferidos de França com destino a outro Estado-Membro da União Europeia, por um sujeito passivo da contribuição social de solidariedade das sociedades e da contribuição adicional, ou por sua conta, para as necessidades da sua empresa, seja tomado em consideração, como previsto na legislação nacional indicada no processo principal, para determinar o volume de negócios global que constitui a base de cálculo dessas contribuições.»

41 V. acórdão de 17 de setembro de 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, n.º 28).