Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

5 de maio de 2022*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Taxa — Disposições temporárias relativas a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho — Anexo IV, ponto 2 — Reparação e renovação em residências particulares — Aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos serviços de reparação e manutenção de elevadores de imóveis afetos à habitação»

No processo C-218/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 17 de fevereiro de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de abril de 2021, no processo

Autoridade Tributária e Aduaneira

contra

DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S. A.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: I. Ziemele, presidente de secção, T. von Danwitz e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: T. Ćapeta,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S. A., por J. Vilaça da Fonseca, advogado,

– em representação do Governo português, inicialmente, por P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes e R. Campos Laires, e, em seguida, por P. Barros da Costa e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso e V. Uher, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: português.

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do anexo IV, ponto 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 entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (a seguir «Administração Fiscal») e a DSR — Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S. A. (a seguir «DSR») a respeito da taxa do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável aos serviços de reparação e manutenção de elevadores prestados por esta sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva IVA inclui o título VIII, sob a epígrafe «Taxas», cujo capítulo 2 se intitula «Estrutura e níveis de taxas». Neste capítulo, figuram, nomeadamente, os artigos 96.° e 98.° da diretiva em causa.

4 O artigo 96.º da referida diretiva enuncia:

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

5 O artigo 98.º, n.ºs 1 e 2, da mesma diretiva tem a seguinte redação:

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

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

[...]»

6 À data dos factos no processo principal, o título VIII da Diretiva IVA continha um capítulo 3, intitulado «Disposições temporárias relativas a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho». Nesse capítulo, figuravam, nomeadamente, os artigos 106.° e 107.° desta diretiva.

7 O artigo 106.º da referida diretiva dispunha:

«Os Estados-Membros podem ser autorizados pelo Conselho [da União Europeia], deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão [Europeia], a aplicar aos serviços referidos no anexo IV, até 31 de dezembro de 2010, as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º

As taxas reduzidas podem ser aplicadas a serviços que pertençam, no máximo, a duas das categorias de serviços referidas no anexo IV.

Em casos excecionais, um Estado-Membro pode ser autorizado a aplicar as taxas reduzidas a serviços de três das referidas categorias.»

8 O artigo 107.º da mesma diretiva previa:

«Os serviços referidos no artigo 106.º devem preencher as seguintes condições:

a) Ser de grande intensidade do fator trabalho;

b) Ser prestados em grande parte diretamente aos consumidores finais;

c) Ser principalmente de caráter local e não suscetíveis de criar distorções de concorrência.

Além disso, deve existir uma estreita correlação entre a diminuição de preços decorrente da redução da taxa e o aumento previsível da procura e do emprego. A aplicação de uma taxa reduzida não deve prejudicar o bom funcionamento do mercado interno.»

9 Do anexo IV da Diretiva IVA, constava a lista dos serviços a que se refere o artigo 106.º desta diretiva. O ponto 2 deste anexo tinha a seguinte redação:

«Obras de reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado».

10 O capítulo 3 do título VIII da Diretiva IVA e o anexo IV desta diretiva foram revogados pela Diretiva 2009/47/CE do Conselho, de 5 de maio de 2009, que altera a Diretiva 2006/112 no que diz respeito às taxas reduzidas do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2009, L 116, p. 18). Em contrapartida, a Diretiva 2009/47 inseriu um ponto 10-A no anexo III da Diretiva IVA, sendo que este anexo continha a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas de IVA previstas no artigo 98.º desta diretiva. O conteúdo deste ponto 10-A é idêntico ao ponto 2 do antigo anexo IV da Diretiva IVA.

Direito português

Código do IVA

11 O artigo 18.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Código do IVA»), previa:

«As taxas do imposto são as seguintes:

a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 5 %;

[...]

c) Para as restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, a taxa de 21 %.»

12 A verba 2.24 da lista I anexa ao Código do IVA dispunha:

«As empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas em bens imóveis que abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, minigolfe, campos de ténis ou golfe e instalações similares.

A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços.»

Código Civil

13 Nos termos do artigo 204.º do Código Civil:

«1. São coisas imóveis:

[...]

e) As partes integrantes dos prédios rústicos e urbanos.

[...]

3. É parte integrante toda a coisa móvel ligada materialmente ao prédio com caráter de permanência.»

14 O artigo 1207.º deste código dispõe:

«Empreitada é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço.»

15 Nos termos do artigo 1421.º, n.º 2, alínea b), do referido código, presume-se que os ascensores são partes comuns de um edifício.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A DSR é uma sociedade que exerce a atividade de fabricação de elevadores, monta-cargas e passadeiras rolantes, e que presta igualmente serviços de reparação e manutenção de elevadores.

17 Em 2007, aplicou uma taxa reduzida de IVA aos serviços prestados de remodelação e de reparação de elevadores, ainda que faturasse os materiais incorporados nessas prestações à taxa normal de IVA.

18 Na sequência de uma inspeção tributária, em 2011, a Administração Fiscal constatou que a DSR tinha aplicado erradamente a taxa reduzida de IVA a esses serviços.

19 As liquidações adicionais efetuadas na sequência dessa inspeção tributária foram objeto de impugnação judicial pela DSR no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Portugal), o qual, por Sentença de 16 de outubro de 2017, julgou a referida impugnação procedente. A este

respeito, esse órgão jurisdicional considerou, nomeadamente, que os elevadores são parte integrante dos edifícios em que estão instalados e que, por conseguinte, não está excluída a aplicação da taxa reduzida de IVA no que respeita aos serviços de reparação e manutenção de tais elevadores, desde que esses serviços sejam realizados ao abrigo de um contrato de empreitada e que a referida taxa só seja aplicada à mão de obra.

20 A Administração Fiscal interpôs recurso da Sentença de 16 de outubro de 2017 para o Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), órgão jurisdicional de reenvio.

21 Em apoio do seu recurso, a Administração Fiscal alega que, nos termos da verba 2.24 da lista I anexa ao Código do IVA, a taxa reduzida de IVA é aplicada a algumas empreitadas sobre bens imóveis afetos à habitação, excluindo os materiais que constituam uma parte significativa do serviço prestado. A fim de clarificar o conteúdo desta verba 2.24, a Direção de Serviços do IVA (Portugal) publicou ofícios-circulares que vinculam a Administração Fiscal.

22 A este respeito, resulta do ofício-circular n.º 30036, de 4 de abril de 2001, que a expressão «imóveis afetos à habitação», que figura na referida verba 2.24, deve ser interpretada restritivamente, uma vez que a *ratio legis* deste preceito não contempla a sua aplicação a serviços de reparação e manutenção de equipamentos que sejam parte integrante de imóveis. Assim, os serviços de reparação e manutenção de elevadores devem ser sujeitos a liquidação de IVA à taxa normal, sendo irrelevante, neste contexto, a definição adotada no artigo 1421.º, n.º 2, alínea b), do Código Civil, que inclui os ascensores nas partes comuns de um prédio.

23 Por outro lado, a Administração Fiscal sustenta que a sua interpretação é conforme com o direito da União, uma vez que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente do Acórdão de 8 de maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, EU:C:2003:264), que os Estados-Membros têm a possibilidade de limitar a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos de um fornecimento de bens ou de uma prestação de serviços, sendo esta possibilidade coerente com o princípio segundo o qual as isenções ou derrogações devem ser interpretadas restritivamente.

24 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA faz parte de uma matéria harmonizada e que, no caso em apreço, é relevante o anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, segundo o qual pode ser aplicada uma taxa reduzida de IVA à reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado. Ora, o órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à questão de saber se os serviços de remodelação e de reparação de elevadores em causa estão abrangidos pelo anexo IV, ponto 2.

25 Segundo o referido órgão jurisdicional, o acolhimento da visão mais restritiva da Administração Fiscal implica rejeitar a tese sustentada na Sentença de 16 de outubro de 2017, segundo a qual a taxa reduzida de IVA é aplicável a algumas «empreitadas» em «imóveis» «afetos à habitação», tal como esses termos figuram na verba 2.24 da lista I anexa ao Código do IVA, interpretados, além disso, em conformidade com outras disposições nacionais como o artigo 204.º, n.º 1, alínea e), e n.º 3, o artigo 1207.º ou o artigo 1421.º, n.º 2, alínea b), do Código Civil.

26 Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É conforme com o direito da União […], nomeadamente, com o anexo IV da [Diretiva IVA,] uma aplicação da verba [2.24], da [l]ista I anexa ao Código [do] IVA, entendida como incluindo a reparação e manutenção de elevadores efetuada pela empresa referida nos factos acima resumidos e aplicando taxa reduzida de IVA?

2) É conforme com o Direito [da União], nomeadamente, com o anexo IV da [Diretiva IVA], uma aplicação dessa mesma disposição do Código do IVA que leve ainda em conta o previsto em demais direito nacional — artigos 1207.°, 204.°, n.º 1, al. [e),] e [n.º] 3[,] e 1421.°, n.º 2[,] al. [b),] do Código Civil (normas em que se prevê os conceitos de empreitada, de imóvel e o ascensor ser de presumir como parte comum de prédio em regime de propriedade horizontal)?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de reparação e renovação de elevadores de imóveis afetos à habitação são abrangidos pelo conceito de «reparação e renovação em residências particulares», na aceção desta disposição.

28 O anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 106.º desta diretiva, autorizava os Estados-Membros a aplicar uma taxa reduzida de IVA aos serviços relacionados com a «reparação e renovação em residências particulares, excluindo os materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado».

29 Na falta de remissão para o direito dos Estados-Membros e de definição pertinente na Diretiva IVA, os termos que figuram no anexo IV, ponto 2, desta diretiva devem ser interpretados de modo uniforme e independentemente das qualificações utilizadas nos Estados-Membros, em conformidade com o seu sentido habitual na linguagem corrente, tendo em conta o contexto em que são utilizados e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que fazem parte (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de julho de 2020, AJPF Caraş-Severin e DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, n.º 30 e jurisprudência referida, e de 17 de dezembro de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, n.º 42).

30 Como tal, uma vez que, nos termos do anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, a taxa reduzida de IVA não se aplica aos materiais que representam uma parte significativa do valor do serviço prestado, basta observar que, no caso vertente, este aspeto não é controvertido, dado que a DSR faturou à taxa normal todos os materiais incorporados e que apenas a mão de obra foi sujeita à taxa reduzida.

31 Feita esta precisão, resulta da letra desse anexo IV, ponto 2, que, por um lado, estão abrangidas por esta disposição duas atividades distintas, a saber, a reparação e a renovação, e, por outro, que essas atividades devem dizer respeito a residências particulares.

32 Quanto aos termos «renovação» e «reparação», importa salientar que estes visam, respetivamente, o restauro de um objeto e a recuperação de um objeto danificado.

33 Ora, esses serviços caracterizam-se, nomeadamente, pelo seu caráter ocasional, pelo que simples serviços de manutenção, prestados de forma regular e contínua, não podem ser considerados abrangidos pelo anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA.

34 Quanto à expressão «residências particulares», há que salientar que o termo «residência», geralmente, designa um bem imóvel ou até móvel, ou parte deste, destinado à habitação, que, por conseguinte, serve de residência a uma ou a várias pessoas. Por outro lado, o adjetivo «particular» permite distinguir as residências não particulares, como os alojamentos de serviço ou os hotéis.

35 Por conseguinte, os serviços de reparação e renovação referidos no anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA devem incidir sobre bens utilizados para fins de habitação particular, ao passo que os serviços relativos aos bens utilizados para outros fins, como os comerciais, não são abrangidos por esta disposição.

36 Neste contexto, o Governo português alega, no essencial, que a expressão «residência particular», uma vez que é menos ampla do que expressões como «edifício» ou «prédio habitacional», se reporta, individualizadamente, a cada uma das frações autónomas de um bem imóvel efetivamente destinadas à habitação, sobre as quais o proprietário ou o arrendatário detém o domínio total, e que importa distinguir as áreas de acesso comum desse prédio urbano. Assim, segundo esta conceção, os serviços de reparação e renovação relativos às instalações partilhadas, incluindo os elevadores, não são abrangidos pelo anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA.

37 A este respeito, todavia, importa observar que, no caso de um imóvel afeto à habitação constituído por vários apartamentos, as instalações partilhadas são, regra geral, importantes, ou mesmo indispensáveis, para a utilização dos apartamentos individuais.

38 Nestas condições, há que considerar que, no que respeita a esses imóveis afetos à habitação, as instalações partilhadas são abrangidas pela expressão «residências particulares», na aceção do anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, pelo que os serviços de reparação e renovação dessas instalações são abrangidos por esta disposição. A este título, os elevadores, que são parte integrante dos edifícios que deles dispõem, incluem-se nas referidas instalações.

39 Por conseguinte, importa concluir da letra do anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA que os serviços de reparação e renovação de elevadores de imóveis afetos à habitação, excluindo os serviços de manutenção desses elevadores, são abrangidos por esta disposição.

40 Quanto ao contexto em que o anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA se inscreve, esta disposição, uma vez que permite aplicar uma taxa reduzida de IVA, constitui uma derrogação ao princípio da aplicação da taxa normal e deve, portanto, ser objeto de interpretação restritiva [v., neste sentido, Acórdão de 1 de outubro de 2020, Staatssecretaris van Financiën (Taxa reduzida de IVA aplicável a afrodisíacos), C-331/19, EU:C:2020:786, n.º 30 e jurisprudência referida].

41 Ora, dado que assenta na importância das instalações partilhadas para a utilização dos apartamentos individuais de um imóvel afeto à habitação, a interpretação exposta no n.º 39 do presente acórdão respeita esta exigência.

42 Cumpre, no entanto, acrescentar que, uma vez que os serviços de reparação e renovação efetuados nos edifícios utilizados para fins não habitacionais devem continuar sujeitos à aplicação da taxa normal de IVA, há que proceder a uma repartição proporcional quando estiverem em causa serviços de reparação e renovação de instalações partilhadas de edifícios de uso misto, os quais incluem frações destinadas a habitação particular e frações com outros fins, como os comerciais.

43 A interpretação acolhida no n.º 39 do presente acórdão está igualmente em consonância com o objetivo prosseguido pelo anexo IV da Diretiva IVA, uma vez que resulta da redação do título VIII, capítulo 3, desta diretiva que o legislador da União previu uma redução do IVA orientada para os serviços com grande intensidade do fator trabalho, como é o caso dos serviços de reparação e renovação de elevadores.

44 Não obstante, como alega o Governo português, o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros têm a possibilidade de aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA, sob reserva, por um lado, de isolar apenas, para efeitos de aplicação da taxa reduzida, elementos concretos e específicos da categoria de prestações em causa e, por outro, de respeitar o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 5 de setembro de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, n.os 42 e 43 e jurisprudência referida).

45 No caso em apreço, embora em última análise incumba ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar o direito nacional e, portanto, verificar se o legislador português transpôs seletivamente o anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA, ao excluir do âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA os serviços relativos aos elevadores de imóveis afetos à habitação, nada no texto da disposição nacional que dá execução a esse ponto 2, a saber, a verba 2.24 da lista I anexa ao Código do IVA, parece indicar que o legislador português tenha procedido dessa forma, uma vez que a posição da Administração Fiscal assenta, ao invés, na interpretação restritiva preconizada nas instruções internas.

46 Ora, uma vez que as disposições de uma diretiva devem ser aplicadas com força vinculativa incontestável e com a especificidade, a precisão e a clareza exigidas, os Estados-Membros não podem invocar simples práticas administrativas, por natureza modificáveis ao critério da administração e desprovidas de publicidade adequada, para demonstrar a transposição seletiva de uma disposição da Diretiva IVA que autoriza a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a uma categoria de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 4 de junho de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, n.os 42 e 43 e jurisprudência referida).

47 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o anexo IV, ponto 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de reparação e renovação de elevadores de imóveis afetos à habitação, excluindo os serviços de manutenção desses elevadores, são abrangidos pelo conceito de «reparação e renovação em residências particulares», na aceção desta disposição.

Quanto às despesas

48 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 (Sexta Secção) declara:

O anexo IV, ponto 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 os serviços de reparação e renovação de elevadores de imóveis afetos à habitação, excluindo os serviços de manutenção desses elevadores, são abrangidos pelo conceito de «reparação e renovação em residências particulares», na aceção desta disposição.

Ziemele von Danwitz Kumin

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 5 de maio de 2022.

O Secretário
A. Calot Escobar

A Presidente da Sexta Secção
I. Ziemele