

**Processo C-515/20****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

14 de outubro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

10 de junho de 2020

**Demandante:**

B AG

**Demandado:**

Finanzamt A

**Objeto do processo principal**

Diretiva 2006/112 – Interpretação do conceito de «lenha» constante do artigo 122.º – Admissibilidade da delimitação do âmbito de aplicação do artigo 122.º por um Estado-Membro com base na Nomenclatura Combinada – Critérios a ter em consideração

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

**Questões prejudiciais**

1. Deve o conceito de «lenha» previsto no artigo 122.º da Diretiva 2006/112/CE ser interpretado no sentido de que abrange qualquer tipo de madeira que, de acordo com as suas propriedades objetivas, se destina exclusivamente à combustão?

2. Um Estado-Membro que aplica uma taxa reduzida para as entregas de lenha com base no artigo 122.º da Diretiva 2006/112/CE pode utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão o seu âmbito de aplicação em conformidade com o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE?
3. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão: um Estado-Membro pode exercer a faculdade que lhe é conferida pelo artigo 122.º e pelo artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112/CE, de utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar o âmbito de aplicação da taxa reduzida de imposto aplicável às entregas de lenha de forma a, respeitando o princípio da neutralidade fiscal, submeter a diferentes taxas de imposto as entregas das diferentes formas de lenha, que se distinguem de acordo com as suas características e propriedades objetivas mas que, do ponto de vista de um consumidor médio, segundo o critério de comparabilidade na utilização, satisfazem a mesma necessidade (neste caso, o aquecimento) e, por conseguinte, estão em concorrência entre si?

#### **Disposições de direito da União invocadas**

Anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum, na redação que lhe foi dada pelo Regulamento de execução (UE) n.º 1101/2014 da Comissão, de 16 de outubro de 2014 (Nomenclatura Combinada; a seguir, «NC»)

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, na redação que lhe foi dada pela Diretiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, em particular o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo H

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 98.º e 122.º

#### **Disposições de direito nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «UStG»), em particular o § 12, n.º 2, ponto 1, em conjugação com o ponto 48 do anexo 2

#### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 As partes estão em litígio quanto à aplicação da taxa de IVA reduzida no âmbito da entrega de aparas de madeira.

- 2 Em dezembro de 2015, a demandante entregou aparas de madeira a diferentes clientes, tendo-lhes faturado 7 % de IVA para além dos montantes a pagar pelas entregas.
- 3 O demandado considera que às entregas da demandante não se deve aplicar a taxa de IVA reduzida de 7 %, mas sim a taxa normal do imposto (19 %). A demandante opõe-se a este entendimento.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

#### ***Enquadramento jurídico***

##### *Direito da União*

- 4 O artigo 98.º da Diretiva 2006/112 dispõe o seguinte:
- «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.
- [...]
3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exatidão cada categoria.»
- 5 Nos termos do artigo 122.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida às entregas de lenha, entre outras. Este artigo consta das disposições específicas aplicáveis até à introdução do regime definitivo do IVA (artigos 109.º e segs.).
- 6 A NC inclui as seguintes subposições correspondentes à posição 4401:

Código NC	Designação
4401	Lenha em qualquer forma; madeira em estilhas ou em partículas; serradura, desperdícios e resíduos de madeira, mesmo aglomerados em toros, briquetes, <i>pellets</i> ou em formas semelhantes:
4401 10 00	– Lenha em qualquer forma:
	– Madeira em estilhas ou em partículas:
4401 21 00	– – De coníferas
4401 22 00	– – De não coníferas
	– Serradura, desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toros, briquetes, <i>pellets</i> ou em formas semelhantes

4401 31 00	-- <i>Pellets</i> de madeira
4401 39	-- Outros
4401 39 20	--- Aglomerados (por exemplo, em briquetes)
	--- Outros
4401 39 30	--- Serradura
4401 39 80	--- Outros

### *Direito nacional*

- 7 O legislador alemão previu no § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG, em conjugação com o n.º 48 do anexo 2 da UStG, que no caso de entregas de determinadas formas de madeira, entre outras, o imposto é reduzido para 7 %. As formas de madeira em causa são as seguintes: a) lenha em qualquer estado; madeira em estilhas ou partículas e b) serradura, desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toros, briquetes, *pellets* ou em formas semelhantes.
- 8 O anexo 2 da UStG remete para a NC. Nos termos da jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, a questão da classificação de bens nas posições ou subposições da NC – e, por conseguinte, o alcance do âmbito de aplicação da taxa reduzida – deve ser respondida exclusivamente com base em disposições e termos pautais.
- 9 No âmbito da delimitação pautal em causa, não é tida em conta a aplicação da taxa reduzida às entregas de aparas de madeira, na medida em que estas devem ser classificadas enquanto madeira em partículas nas subposições 4401 21 00 ou 4401 22 00 da NC e, por conseguinte, não são abrangidas pelo § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG, em conjugação com o n.º 48 do anexo 2 da UStG.
- 10 As aparas de madeira em causa destinam-se exclusivamente a ser utilizadas como matéria combustível. Estão em concorrência com outras formas de madeira que – tal como toros ou serradura aglomerada em *pellets* ou briquetes – são em regra utilizadas como combustível e cuja entrega está sujeita à taxa reduzida nos termos do § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG, em conjugação com o n.º 48 do anexo 2 da UStG.

### *Quanto à primeira questão*

- 11 A primeira questão prejudicial diz respeito à interpretação do conceito de «lenha» utilizado no artigo 122.º da Diretiva 2006/112. Desde que o direito da União não remeta expressamente para o direito dos Estados-Membros – tal como sucede aqui com o artigo 122.º –, quando especificam as categorias de bens a que é aplicável uma taxa reduzida de IVA, os Estados-Membros estão obrigados a respeitar a determinação das categorias, conforme interpretadas pelo Tribunal de Justiça (v. Acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha, C-360/11, EU:C:2013:17, n.ºs 19 e segs.).

- 12 No que respeita à interpretação do conceito de «lenha» constante do artigo 122.º da Diretiva 2006/112, a linguagem corrente (v. Acórdão de 17 de janeiro de 2013, Comissão/Espanha, C-360/11, EU:C:2013:17, n.º 63, acerca do anexo III da Diretiva 2006/112) parece apontar no sentido de que abrange qualquer madeira que, de acordo com as suas propriedades objetivas, se destina a ser queimada.

*Quanto à segunda questão*

- 13 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se, ao exercerem a faculdade prevista no artigo 122.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem utilizar a NC para delimitar com exatidão o âmbito de aplicação de uma taxa reduzida a entregas de lenha. O artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112 prevê, em princípio, esta faculdade. Levanta-se, porém, a questão de saber se esta faculdade também se estende aos casos previstos no artigo 122.º ou se está limitada aos casos de entregas de bens das categorias referidas no anexo III da diretiva.
- 14 A favor de uma limitação deste tipo poderia apontar-se o facto de o artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112 abranger, por via da expressão «cada categoria», o teor do n.º 2 da disposição, que remete para as «categorias constantes do anexo III». Além disso, nos termos da economia da disposição, o artigo 98.º, n.º 2 concretiza a regulamentação do seu n.º 1, para o qual o artigo 98.º, n.º 3 remete de forma clara.
- 15 Por outro lado, a referência no artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112 para a aplicação das «taxas reduzidas previstas no n.º 1» pode também ser entendida no sentido de a faculdade de delimitação com recurso à NC existir independentemente da disposição em que se baseia a possibilidade do respetivo Estado-Membro de aplicar uma taxa reduzida. Tal refletiria o facto de o artigo 122.º alargar – a título transitório – a possibilidade de aplicar a taxa reduzida de IVA resultante do artigo 98.º, n.ºs 1 e 2 (v. Acórdão de 5 de setembro de 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, n.º 44 quanto ao artigo 103.º da diretiva).
- 16 Tendo em consideração a natureza de disposição transitória, teria sido difícil, de um ponto de vista técnico-jurídico, incluir no artigo 98.º, n.º 2, em conjugação com o anexo III da diretiva, as categorias de bens referidas no artigo 122.º da Diretiva 2006/112. Neste contexto, o facto de a faculdade de delimitação com o recurso à NC não ser atualmente regulada no anexo III da Diretiva 2006/112 – ao contrário do que sucedia com a regulamentação prévia constante do artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo H da Diretiva 77/388 – poderia indiciar uma decisão consciente do legislador de alargar esta faculdade igualmente para as possibilidades de aplicação de uma taxa reduzida incluídas nas disposições transitórias dos artigos 109.º e seguintes da Diretiva 2006/112.

### *Quanto à terceira questão*

#### *Aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA (apenas) em caso de respeito do princípio da neutralidade fiscal*

- 17 Desde que os Estados-Membros sejam autorizados a aplicar uma taxa reduzida a certas categorias de serviços, podem, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, optar por aplicar a taxa reduzida apenas a um aspeto concreto e específico de cada categoria. Quando um Estado-Membro opta por aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA, tem de respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Esse princípio opõe-se a que os bens ou prestações de serviços semelhantes que estejam em concorrência entre si sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. Acórdão de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropaxie e o., C-597/17, EU:C:2019:544, n.ºs 44 e segs.).

#### *Dúvidas quanto ao critério de determinação da semelhança de dois bens*

- 18 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio dizem respeito ao critério a utilizar no âmbito da determinação da semelhança de dois bens no contexto da aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA.
- 19 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio concluiu em relação ao artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, em conjugação com o anexo H da Diretiva 77/388, que os bens que devem ser classificados em diferentes subposições da NC não são semelhantes, mesmo que apresentem um âmbito de aplicação idêntico, pelo que não devem ser sujeitos à mesma taxa de IVA tendo em consideração também o respeito do princípio da neutralidade fiscal.
- 20 Entretanto, o Tribunal de Justiça declarou, porém, a respeito do princípio da neutralidade fiscal, que para apreciar a semelhança de dois bens ou prestações de serviços há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio, evitando distinções artificiais baseadas em diferenças insignificantes (Acórdãos de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 53; e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 43). Dois bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentem propriedades análogas e satisfaçam as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços (Acórdãos de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropaxie e o., C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 48; e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 44).
- 21 Neste contexto, esta Secção tem dúvidas se pode continuar a manter a sua jurisprudência, nos termos da qual uma classificação pautal diferente exclui a semelhança dos bens em causa. Isto porque enquanto o ponto de vista de um

consumidor médio, relevante nos termos da referida jurisprudência do Tribunal de Justiça, exige uma avaliação da semelhança no que respeita à utilização do serviço pelo consumidor médio, a classificação pautal baseia-se, de uma maneira geral, apenas nas características e propriedades objetivas da mercadoria [v., mais recentemente, o Acórdão de 30 de abril de 2020, DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, n.º 25]. É verdade que o destino do produto pode igualmente constituir um critério objetivo de classificação, desde que seja inerente ao produto em questão [Acórdão de 30 de abril de 2020, DHL Logistics – (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, n.º 26]. No entanto, o destino do produto só é um critério pertinente se não for possível fazer a classificação apenas com base nas características e propriedades objetivas desse produto (Acórdão de 5 de setembro de 2019, TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, n.º 27).

- 22 No presente caso, estes dois critérios conduzem a diferentes resultados: do ponto de vista de um consumidor médio, as aparas de madeira, em causa no presente processo, não apresentam quaisquer diferenças essenciais em relação a outras formas de lenha, a cuja entrega se deve aplicar a taxa de imposto reduzida, na medida em que ambas são utilizadas para combustão e produção de calor em instalações de aquecimento. No que diz respeito às suas características e propriedades objetivas, as aparas de madeira diferenciam-se, no entanto, visivelmente de outras formas de lenha, atendendo ao tipo de transformação especial relacionado com a trituração, à sua forma daí resultante e às circunstâncias externas da sua utilização como material combustível. Por conseguinte, em função do critério aplicado, deve responder-se afirmativa ou negativamente à existência de uma semelhança das aparas de madeira e de outras formas de lenha.

*Significado da faculdade de delimitação com recurso à NC*

- 23 A questão relativa ao significado da faculdade dos Estados-Membros de utilizar a NC para delimitar com exatidão o âmbito de aplicação de uma taxa de imposto reduzida constitui o ponto central das dúvidas apresentadas em relação ao critério a aplicar na determinação da semelhança. Caso a semelhança apenas devesse ser determinada de acordo com o ponto de vista de um consumidor médio, a possibilidade de uma delimitação com o recurso à NC não se concretizaria no caso em litígio. Em termos gerais, para além do caso em litígio, a referida delimitação estaria significativamente restringida, apesar de os Estados-Membros disporem expressamente desta faculdade nos termos do artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112.
- 24 Noutro contexto, o Tribunal de Justiça já teve igualmente oportunidade de realçar que o princípio da neutralidade fiscal não pode impedir uma exceção expressamente prevista pelo legislador e não pode afetar a sua eficácia prática (Acórdão de 8 de fevereiro de 2018, Comissão/Alemanha, C-380/16, EU:C:2018:76, n.º 58; ver também as Conclusões da advogada-geral de 8 de maio de 2012 no processo C-44/11, EU:C:2012:276, n.º 60). No presente caso, a restrição do princípio da neutralidade fiscal depende, no entanto, do exercício da

faculdade de delimitação com o recurso à NC pelo Estado-Membro, e, por isso, apenas se baseia indiretamente numa norma da Diretiva 2006/112.

- 25 Caso a faculdade prevista no artigo 98.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112 represente, não obstante, uma exceção no referido sentido expressamente prevista pelo legislador, um tipo de utilização – e o ponto de vista de um consumidor médio baseado nesta utilização – não tido em conta no âmbito da classificação não se pode opor à aplicação da taxa normal do imposto baseada numa delimitação com o recurso à NC. Tal corresponderia igualmente ao princípio de que as taxas reduzidas são de interpretação estrita, a aplicar paralelamente ao princípio da neutralidade fiscal (Acórdão de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 32). Uma interpretação estrita deste tipo justifica-se tanto mais quanto o artigo 122.º da Diretiva 2006/112 é uma exceção autorizada unicamente durante um período transitório (v. Acórdãos de 28 de fevereiro de 2012, Comissão/França, C-119/11, EU:C:2012:104, n.º 29; e de 7 de março de 2002, Comissão/Finlândia, C-169/00, EU:C:2002:149, n.º 34).