

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

28 de julho de 2016 (*)

«IVA – Diretiva 2006/112/CE – Validade e interpretação da diretiva – Serviços prestados por advogados – Sujeição a IVA – Direito a um recurso efetivo – Igualdade de armas – Assistência judiciária»

No processo C-543/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), por decisão de 13 de novembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de novembro de 2014, nos processos

Ordre des barreaux francophones et germanophone e o.,

Jimmy Tessens e o.,

Orde van Vlaamse Balies,

Ordre des avocats du barreau d’Arlon e o.

contra

Conseil des ministres,

sendo intervenientes:

Association Syndicale des Magistrats ASBL,

Conseil des barreaux européens,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de dezembro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Ordre des barreaux francophones et germanophone e o., por V. Letellier, R. Leloup, E. Huisman, J. Buelens e C. T’Sjoen, avocats,
- em representação de J. Tessens e o., por J. Toury e M. Denys, avocats,

- em representação da Orde van Vlaamse Balies, por D. Lindemans e E. Traversa, advocats,
- em representação da Ordre des avocats du barreau d’Arlon e o., por D. Lagasse, avocat,
- em representação da Association Syndicale des Magistrats ASBL, por V. Letellier, avocat,
- em representação do Conseil des barreaux européens, por M. Maus e M. Delanote, advocats,
- em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J. C. Halleux, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por K. Georgiadis e A. Dimitrakopoulou, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por D. Colas e J. S. Pilczer, na qualidade de agentes,
- em representação do Conselho da União Europeia, por E. Chatziioakeimidou, E. Moro e M. Moore, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por H. Krämer, J. F. Brakeland e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 10 de março de 2016,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação e a validade 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de litígios que opõem a Ordre des barreaux francophones et germanophone (Ordem dos Advogados Francófonos e Germanófonos), Jimmy Tessens, a Orde van Vlaamse Balies (Ordem dos Advogados Flamengos), a Ordre des avocats du barreau d’Arlon (Ordem dos Advogados de Arlon), bem como outras pessoas singulares e coletivas, ao Conseil des ministres (Conselho de Ministros, Bélgica), a propósito de um pedido de anulação do artigo 60.º da loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (Lei de 30 de julho de 2013, que aprova diversas disposições) (*Moniteur belge* de 1 de agosto de 2013, p. 48270, a seguir «Lei de 30 de julho de 2013»), que pôs fim à isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos serviços prestados por advogados no exercício da sua atividade habitual.

Quadro jurídico

Direito internacional

CEDH

3 O artigo 6.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950 (a seguir «CEDH»), dispõe:

«1. Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente,

num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. [...]

[...]

3. O acusado tem, como mínimo, os seguintes direitos:

[...]

c) Defender-se a si próprio ou ter a assistência de um defensor da sua escolha e, se não tiver meios para remunerar um defensor, poder ser assistido gratuitamente por um defensor oficioso, quando os interesses da justiça o exigirem;

[...]»

4 O artigo 14.º da CEDH enuncia:

«O gozo dos direitos e liberdades reconhecidos na presente Convenção deve ser assegurado sem quaisquer distinções, tais como as fundadas no sexo, raça, cor, língua, religião, opiniões políticas ou outras, a origem nacional ou social, a pertença a uma minoria nacional, a riqueza, o nascimento ou qualquer outra situação.»

Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos

5 O artigo 14.º, n.os 1 e 3, do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, adotado pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 16 de dezembro de 1966 e que entrou em vigor em 23 de março de 1976 (a seguir «PIDCP»), tem a seguinte redação:

«1. Todos são iguais perante os tribunais de justiça. Todas as pessoas têm direito a que a sua causa seja ouvida equitativa e publicamente por um tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido pela lei, que decidirá quer do bem fundado de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra elas, quer das contestações sobre os seus direitos e obrigações de carácter civil. [...]

[...]

3. Qualquer pessoa acusada de uma infração penal terá direito, em plena igualdade, pelo menos às seguintes garantias:

[...]

b) A dispor do tempo e das facilidades necessárias para a preparação da defesa e a comunicar com um advogado da sua escolha;

[...]

d) A estar presente no processo e a defender-se a si própria ou a ter a assistência de um defensor da sua escolha; se não tiver defensor, a ser informada do seu direito de ter um e, sempre que o interesse da justiça o exigir, a ser-lhe atribuído um defensor oficioso, a título gratuito no caso de não ter meios para o remunerar;

[...]»

6 Nos termos do artigo 26.º do PIDCP:

«Todas as pessoas são iguais perante a lei e têm direito, sem discriminação, a igual proteção da lei. A este respeito, a lei deve proibir todas as discriminações e garantir a todas as pessoas proteção igual e eficaz contra toda a espécie de discriminação, nomeadamente por motivos de raça, de cor, de sexo, de língua, de religião, de opinião política ou de qualquer outra opinião, de origem nacional ou social, de propriedade, de nascimento ou de qualquer outra situação.»

Convenção de Aarhus

7 O artigo 9.º da Convenção sobre o acesso à informação, participação do público no processo de tomada de decisão e acesso à justiça em matéria de ambiente, assinada em Aarhus em 25 de junho de 1998 e aprovada em nome da Comunidade Europeia pela Decisão 2005/370/CE do Conselho, de 17 de fevereiro de 2005 (JO 2005, L 124, p. 1) (a seguir «Convenção de Aarhus»), enuncia:

«1. Cada parte assegurará, nos termos da respetiva legislação nacional, o direito de interpor um recurso junto dos tribunais, ou de outro órgão independente e imparcial instituído por lei, a qualquer pessoa que considere que o pedido de informações por si apresentado nos termos do disposto no artigo 4.º foi ignorado, indevidamente recusado, no todo ou em parte, objeto de uma resposta incorreta, ou que não tenha recebido um tratamento consentâneo com o disposto no mesmo artigo.

[...]

2. Cada parte garantirá, em conformidade com o disposto na respetiva legislação nacional, que os membros do público em causa:

a) Que tenham um interesse suficiente

ou, em alternativa,

b) Cujo direito tenha sido ofendido, caso a lei de procedimento administrativo da parte o imponha como condição prévia,

tenham acesso a um recurso junto dos tribunais e/ou de outra instância independente instituída por lei, para impugnar a legalidade material e processual de qualquer decisão, ato ou omissão sujeita às disposições previstas no artigo 6.º e, salvo disposição em contrário no direito interno e sem prejuízo do disposto no n.º 3, a outras disposições relevantes da presente convenção.

O interesse suficiente e a ofensa do direito serão determinados em conformidade com os requisitos do direito interno e com o objetivo de conceder ao público envolvido um amplo acesso à justiça nos termos da presente convenção. Para este fim, o interesse das organizações não governamentais que satisfaçam os requisitos mencionados no n.º 5 do artigo 2.º serão considerados suficientes para efeitos da alínea a). Presumir-se-á igualmente que tais organizações têm direitos suscetíveis de serem ofendidos para efeitos da alínea b).

[...]

3. Além disso, e sem prejuízo dos processos de recurso referidos nos n.os 1 e 2, cada parte assegurará que os membros do público que satisfaçam os critérios estabelecidos no direito interno tenham acesso aos processos administrativos ou judiciais destinados a impugnar os atos e as omissões de particulares e de autoridades públicas que infrinjam o disposto no respetivo

direito interno do domínio do ambiente.

4. Além disso, e sem prejuízo do disposto no n.º 1, os processos referidos nos n.os 1, 2 e 3 deverão proporcionar soluções eficazes e adequadas, incluindo, se necessário, a reparação injuntiva do direito, ser justos, equitativos, céleres e não exageradamente dispendiosos. As decisões adotadas em aplicação do presente artigo serão apresentadas ou registadas por escrito. As decisões dos tribunais e, sempre que possível, de outros órgãos estarão acessíveis ao público.

5. Com o objetivo de aumentar a eficácia do disposto no presente artigo, cada parte assegurará a colocação à disposição do público das informações relativas ao acesso aos processos de recurso administrativos e judiciais e considerará a possibilidade de estabelecer mecanismos de assistência adequados para eliminar ou reduzir os entraves financeiros e outros ao acesso à justiça.»

Direito da União

8 O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

9 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

10 Nos termos do artigo 96.º desta diretiva, 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.

11 O artigo 98.º, n.os 1 e 2, da referida diretiva enuncia:

«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.

[...]»

12 O anexo III da Diretiva 2006/112, intitulado «Lista das entregas de bens e das prestações de

serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», menciona, no ponto 15, «[e]ntregas de bens e prestações de serviços por organizações consideradas de beneficência pelos Estados-Membros, empenhadas em atividades de assistência social ou segurança social, desde que tais operações não estejam isentas ao abrigo dos artigos 132.º, 135.º e 136.º».

13 O artigo 132.º desta diretiva, que consta do respetivo capítulo 2 do título IX, intitulando-se o referido capítulo «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», dispõe, no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa;

[...]»

14 Nos termos do artigo 168.º, alínea a), da referida diretiva:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

15 Em conformidade com o artigo 371.º da referida diretiva, «[o]s Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1978, isentavam as operações cuja lista consta da parte B do anexo X podem continuar a isentá-las, nas condições em vigor no Estado-Membro em causa nessa mesma data». Entre as operações referidas nessa lista figuram, designadamente, os serviços prestados por advogados.

Direito belga

16 O artigo 44.º, n.º 1, da loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Lei de 3 de julho de 1969, que cria o Código do imposto sobre o valor acrescentado) (*Moniteur belge* de 17 de julho de 1969, p. 7046), dispunha, na sua versão anterior à entrada em vigor da Lei de 30 de julho de 2013:

«Estão isentas de imposto as prestações de serviços executadas, no exercício da sua atividade habitual, pelas seguintes pessoas:

1.º advogados

[...]»

17 Nos termos do artigo 60.º da Lei de 30 de julho de 2013, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014:

«É revogado o ponto 1.º do artigo 44.º, [n.º 1,] do Código do imposto sobre o valor acrescentado, conforme substituído pela Lei de 28 de dezembro de 1992 e alterado pela Lei de 28 de dezembro de 2011.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 No âmbito do litígio no processo principal, foi submetida à Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) uma série de recursos que tinham por objeto a anulação do artigo 60.º da Lei de 30 de julho 2013. Esta disposição pôs fim, com efeitos em 1 de janeiro de 2014, à isenção de IVA dos serviços prestados por advogados, que o Reino da Bélgica tinha mantido com base na disposição transitória do artigo 371.º da Diretiva 2006/112.

19 A taxa legal de IVA aplicada aos serviços prestados por advogados é de 21% na Bélgica.

20 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA e o aumento dos custos desses serviços que esta implica são compatíveis com o direito a um recurso efetivo e, em especial, com o direito à assistência de um advogado. Além disso, pergunta-se sobre se a legislação em causa no processo principal é conforme com o princípio da igualdade de armas, uma vez que este aumento dos custos só atinge os particulares que não são sujeitos passivos de IVA e que não beneficiam de assistência judiciária, ao passo que os particulares que são sujeitos passivos têm a possibilidade de deduzir o IVA pago por esses serviços.

21 Nestas condições, a Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) a) Ao sujeitar os serviços prestados por advogados a IVA, sem tomar em consideração, à luz do direito à assistência de um advogado e do princípio da igualdade de armas, se o particular que não beneficia de apoio judiciário é ou não sujeito passivo de IVA, a [Diretiva 2006/112] é compatível com o artigo 47.º da [Carta], conjugado com o artigo 14.º do [PIDCP] e com o artigo 6.º da [CEDH], na medida em que este artigo reconhece a todas as pessoas o direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, a possibilidade de serem aconselhadas, de se defenderem e de serem representadas em juízo e o direito à assistência judiciária para aqueles que não dispõem de recursos suficientes, quando esse apoio seja necessário para garantir a efetividade do acesso à justiça?

b) Pelos mesmos motivos, a [Diretiva 2006/112] é compatível com o artigo 9.º, n.os 4 e 5, da [Convenção de Aarhus], na medida em que estas disposições preveem um direito de acesso à justiça sem que o custo desses processos possa ser proibitivamente dispendioso e através do 'estabelecimento de mecanismos de assistência apropriados para remover ou reduzir entraves financeiros e outros de acesso à justiça'?

c) Os serviços prestados por advogados no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária podem ser incluídos nos serviços referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da [Diretiva 2006/112], que estão estreitamente relacionados com o apoio social e com a segurança social, ou podem ser isentos nos termos de outra disposição da diretiva? Em caso de resposta negativa a esta questão, a [Diretiva 2006/112], interpretada no sentido de que não permite isentar de IVA os serviços prestados por advogados a favor de particulares que beneficiam de apoio judiciário no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária, é compatível com o artigo 47.º da [Carta],

conjugado com o artigo 14.º do [PIDCP] e com o artigo 6.º da [CEDH]?

2) Em caso de resposta negativa [à primeira questão, alíneas a) a c)], o artigo 98.º da [Diretiva 2006/112], na medida em que não prevê a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA aos serviços prestados por advogados, se for caso disso consoante o particular que não beneficia de apoio judiciário seja ou não sujeito passivo de IVA, é compatível com o artigo 47.º da [Carta], conjugado com o artigo 14.º do [PIDCP] e com o artigo 6.º da [CEDH], por este artigo reconhecer a todas as pessoas o direito a que a sua causa seja julgada de forma equitativa, a possibilidade de serem aconselhadas, de se defenderem e de serem representadas em juízo e o direito à assistência judiciária para aqueles que não dispõem de recursos suficientes, quando esse apoio seja necessário para garantir a efetividade do acesso à justiça?

3) Em caso de resposta negativa [à primeira questão, alíneas a) a c)], o artigo 132.º da [Diretiva 2006/112] é compatível com o princípio da igualdade e da não discriminação consagrado nos artigos 20.º e 21.º da [Carta] e com o artigo 9.º do Tratado da União Europeia, conjugado com o artigo 47.º desta Carta, por não prever, de entre as atividades de interesse geral, a isenção de IVA dos serviços prestados por advogados, ao passo que outras prestações de serviços estão isentas enquanto atividades de interesse geral, por exemplo, as prestações efetuadas pelos serviços públicos postais, diferentes prestações médicas ou ainda prestações relacionadas com o ensino, o desporto ou a cultura, e ao passo que essa diferença de tratamento entre os serviços prestados por advogados e as prestações isentas nos termos do artigo 132.º da diretiva suscita dúvidas suficientes uma vez que os serviços prestados por advogados concorrem para o respeito de determinados direitos fundamentais?

4) a) Em caso de resposta negativa [à primeira questão, alíneas a) a c)] e [à terceira questão], o artigo 371.º da [Diretiva 2006/112] pode ser interpretado, nos termos do artigo 47.º da [Carta], no sentido de que autoriza um Estado-Membro da União a manter parcialmente a isenção dos serviços prestados por advogados quando essas prestações sejam efetuadas a favor de particulares que não são sujeitos passivos de IVA?

b) O artigo 371.º da [Diretiva 2006/112] pode também ser interpretado, nos termos do artigo 47.º da [Carta], no sentido de que autoriza um Estado-Membro da União a manter parcialmente a isenção dos serviços prestados por advogados quando essas prestações sejam efetuadas a favor de particulares que beneficiam de apoio judiciário no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alínea a)

22 Com a sua primeira questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pede, em substância, ao Tribunal de Justiça que aprecie a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 à luz do direito a um recurso efetivo e do princípio da igualdade de armas garantidos pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), na medida em que essas disposições sujeitam a IVA os serviços prestados por advogados a particulares que não beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária.

23 Atendendo a que o órgão jurisdicional de reenvio se refere não só ao artigo 47.º da Carta mas também ao artigo 14.º do PIDCP e ao artigo 6.º da CEDH, há que recordar que, embora, como confirma o artigo 6.º, n.º 3, TUE, os direitos fundamentais reconhecidos pela CEDH façam parte do direito da União enquanto princípios gerais e o artigo 52.º, n.º 3, da Carta disponha que os direitos nela contidos que correspondam a direitos garantidos pela CEDH têm o mesmo

sentido e o mesmo alcance que os que lhes são conferidos pela referida Convenção, esta não constitui, enquanto a União não aderir à mesma, um instrumento jurídico formalmente integrado na ordem jurídica da União (acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 44; de 3 de setembro de 2015, Inuit Tapiriit Kanatami e o./Comissão, C-398/13 P, EU:C:2015:535, n.º 45; e de 15 de fevereiro de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, n.º 45). Esta constatação vale também para o PIDCP. Assim, o exame da validade da Diretiva 2006/112 deve ser realizado unicamente à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Carta (v., neste sentido, acórdão de 15 de fevereiro de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, n.º 46 e jurisprudência aí referida).

24 No que diz respeito ao alcance da análise exigida pela questão colocada, importa salientar que esta se limita ao custo específico que resulta da sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA, à taxa de 21%, e não visa todos os custos relativos ao processo judicial.

25 Além disso, as dúvidas expressas pelo órgão jurisdicional de reenvio apenas dizem respeito à situação dos particulares que não beneficiam de assistência judiciária nos termos das disposições pertinentes do direito nacional. Com efeito, segundo as indicações do referido órgão jurisdicional, os particulares que beneficiam dessa assistência não são afetados por um eventual aumento dos honorários de advogados que possa resultar da sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA, uma vez que os referidos serviços são pagos pelo Estado belga.

26 Em contrapartida, os restantes particulares devem, em princípio, suportar, nos termos das normas de direito nacional, os honorários de advogados incluindo o IVA, o que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, suscita interrogações relativas à compatibilidade desta carga fiscal com o direito a um recurso efetivo garantido pelo artigo 47.º da Carta. Além disso, esse órgão jurisdicional tem dúvidas quanto à compatibilidade deste imposto com o princípio da igualdade de armas, uma vez que apenas os particulares que sejam sujeitos passivos de IVA têm direito a deduzir o IVA pago a montante por serviços prestados por advogados, nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, e que a sujeição destes serviços a IVA afeta, assim, de forma diferente os particulares consoante tenham ou não a qualidade de sujeito passivo.

Quanto ao direito a um recurso efetivo

27 O artigo 47.º da Carta consagra o direito a um recurso efetivo, compreendendo este direito, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo, designadamente, a possibilidade de qualquer pessoa se fazer aconselhar, defender e representar em juízo por um advogado. O terceiro parágrafo do referido artigo garante o direito a um recurso efetivo através da concessão de assistência judiciária aos particulares que não disponham de recursos suficientes.

28 A este respeito, há que salientar que resulta dos elementos do processo submetidos ao Tribunal de Justiça que se pressupõe que os particulares que não têm direito a assistência judiciária, que são os únicos visados pela primeira questão, alínea a), dispõem de recursos suficientes para aceder à justiça fazendo-se representar por um advogado. Ora, no que diz respeito a estes particulares, o direito a um recurso efetivo consagrado no artigo 47.º da Carta não garante, em princípio, um direito a que os serviços prestados por advogados estejam isentos de IVA.

29 A primeira questão, alínea a), que tem objeto a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 à luz do artigo 47.º da Carta, é apreciada em função das características próprias dessas disposições e não pode depender das circunstâncias particulares de um determinado caso concreto.

30 Além disso, embora o acesso à justiça e a efetividade da proteção jurisdicional dependam

de uma multiplicidade de fatores de diversa natureza, não deixa de ser verdade que os custos relativos a um processo judicial, entre os quais figura o IVA que incide sobre os serviços prestados por advogados, podem também ter impacto na decisão do particular de defender os seus direitos em juízo fazendo-se representar por um advogado.

31 Contudo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, proferida em vários domínios distintos do direito do IVA, que a imposição de tais custos só pode ser posta em causa à luz do direito a um recurso efetivo garantido pelo artigo 47.º da Carta se esses custos tiverem um caráter insuperável (v., por analogia, acórdão de 22 de dezembro de 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, n.º 61, e despacho de 13 de junho de 2012, GREP, C-156/12, não publicado, EU:C:2012:342, n.º 46) ou se tornarem o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União impossível na prática ou excessivamente difícil (v., por analogia, acórdão de 6 de outubro de 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, n.os 48, 49 e 58).

32 Os recorrentes no processo principal salientaram de facto que a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA à taxa de 21% implica, para os particulares que não beneficiam de assistência judiciária, que são os únicos visados pela primeira questão, alínea a), um aumento importante dos custos inerentes a um processo judicial.

33 No entanto, como salientou, nomeadamente, o Governo belga nas suas observações escritas, a sujeição destes serviços a IVA à taxa de 21% não implica, na mesma proporção, um aumento dos encargos dos advogados, uma vez que, enquanto sujeitos passivos de IVA, estes têm direito a deduzir o IVA que incide sobre as aquisições de bens ou de serviços no âmbito dos serviços que prestam, em conformidade com o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112. Ora, uma vez que o exercício do direito a dedução é suscetível de reduzir os seus encargos, saber em que medida os advogados estão economicamente obrigados a repercutir o encargo resultante do IVA nos seus honorários é uma questão incerta.

34 A amplitude de um eventual aumento desses honorários é ainda mais incerta porquanto, na Bélgica, é aplicado um regime de livre negociação dos honorários. No âmbito deste regime, baseado na concorrência entre os advogados, estes são levados a ter conta a situação económica dos seus clientes. Além disso, como salientou a advogada-geral no n.º 85 das suas conclusões, segundo a legislação nacional pertinente, os honorários dos advogados devem respeitar os limites que resultam da exigência de uma justa moderação.

35 Assim, não pode estabelecer-se nenhuma correlação estrita, ou mesmo automática, entre a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA e um aumento do preço desses serviços.

36 Em todo o caso, uma vez que o montante de IVA em causa no processo principal está longe de constituir a fração mais importante dos custos relativos a um processo judicial, não se pode considerar que a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA constitua, por si só, um obstáculo insuperável no acesso à justiça ou que torne o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União impossível na prática ou excessivamente difícil. Nestas condições, o facto de essa sujeição poder eventualmente levar a um aumento desses custos não é suscetível de a pôr em causa à luz do direito a um recurso efetivo garantido pelo artigo 47.º da Carta.

37 Se as circunstâncias particulares de um determinado caso concreto implicarem que a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA cria, por si só, um obstáculo insuperável no acesso à justiça ou torna o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União impossível na prática ou excessivamente difícil, há que ter isso em conta para uma configuração adequada do direito a assistência judiciária, em conformidade com o artigo 47.º, terceiro parágrafo, da Carta.

38 Tendo em conta as considerações precedentes, cumpre constatar que a proteção conferida pelo direito a um recurso efetivo não abrange a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA.

Princípio da igualdade de armas

39 Os recorrentes no processo principal contestam a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 também à luz do princípio da igualdade de armas, uma vez que a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA à taxa de 21% prejudica os particulares que não são sujeitos passivos de IVA em relação aos particulares que têm essa qualidade. Esta desvantagem decorre do facto de estes últimos, diferentemente dos primeiros, beneficiarem de um direito a dedução e não suportarem o encargo financeiro que resulta dessa aplicação de IVA.

40 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio da igualdade de armas, que é um corolário do próprio conceito de processo equitativo e tem por objetivo assegurar o equilíbrio entre as partes no processo, implica a obrigação de oferecer a cada parte uma possibilidade razoável de apresentar a sua causa, incluindo as provas, em condições que não a coloquem numa situação de clara desvantagem relativamente ao seu adversário (v., neste sentido, acórdãos de 6 de novembro de 2012, *Otis e o.*, C-199/11, EU:C:2012:684, n.os 71 e 72; de 12 de novembro de 2014, *Guardian Industries e Guardian Europe/Comissão*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, n.º 31; e despacho de 16 de julho de 2015, *Sánchez Morcillo e Abril García*, C-539/14, EU:C:2015:508, n.º 48).

41 Este princípio tem por objetivo assegurar o equilíbrio processual entre as partes num processo judicial, garantindo a igualdade de direitos e obrigações das partes no que diz respeito, designadamente, às regras que regem a produção de prova e o debate contraditório perante o juiz (v., neste sentido, acórdão de 6 de novembro de 2012, *Otis e o.*, C-199/11, EU:C:2012:684, n.os 71 e 72), bem como os direitos de recurso das referidas partes (acórdão de 17 de julho de 2014, *Sánchez Morcillo e Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, n.os 44, 48 e 49).

42 Todavia, o princípio da igualdade de armas não implica, como salientou o Conselho nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, a obrigação de pôr as partes em pé de igualdade no que respeita aos custos financeiros suportados no âmbito do processo judicial.

43 Quanto à sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA à taxa de 21%, saliente-se que, embora a sujeição a esta taxa e o exercício do direito a dedução sejam, de facto, suscetíveis de conferir, para um montante de honorários idêntico, uma vantagem pecuniária ao particular que tem a qualidade de sujeito passivo de IVA relativamente ao particular que não a tem, esta vantagem pecuniária não é, no entanto, suscetível de afetar o equilíbrio processual entre as partes.

44 Com efeito, observou-se no n.º 28 do presente acórdão que se pressupõe que estes particulares dispõem de recursos suficientes que permitam suportar os custos relativos ao processo judicial, incluindo os honorários de advogado. Assim, não obstante a eventual vantagem financeira que pode conferir a um ou outro desses particulares, a sujeição a IVA dos serviços prestados por advogados em causa no processo principal não é suscetível, no âmbito do direito a um processo equitativo, de colocar os particulares que não são sujeitos passivos de IVA em clara desvantagem relativamente aos que têm essa qualidade.

45 Como salientou a Comissão nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, a capacidade de uma parte num litígio de pagar honorários de advogado mais elevados do que os

pagos pelo seu adversário não se traduz necessariamente numa melhor representação jurídica. Com efeito, em conformidade com o que figura no n.º 34 do presente acórdão, no âmbito de um regime de livre negociação dos honorários, como aquele que está em vigor na Bélgica, os advogados podem ser levados a ter em conta a situação económica dos seus clientes e a pedir aos que não são sujeitos passivos de IVA honorários, incluindo IVA, menos elevados do que os que pedem aos que são sujeitos passivos.

46 Assim, cumpre observar que a garantia conferida pelo princípio da igualdade de armas não abrange a sujeição dos serviços prestados por advogados a IVA à taxa de 21%.

47 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea a), que a análise do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 à luz do direito a um recurso efetivo e do princípio da igualdade de armas garantidos pelo artigo 47.º da Carta não mostrou nenhum elemento suscetível de afetar a sua validade, na medida em que essas disposições sujeitam a IVA os serviços prestados por advogados aos particulares que não beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária.

Quanto à primeira questão, alínea b)

48 Com a sua primeira questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pede, em substância, ao Tribunal de Justiça que examine a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 à luz do artigo 9.º, n.os 4 e 5, da Convenção de Aarhus, na medida em que sujeitam os serviços prestados por advogados a IVA.

49 A este respeito, importa recordar que resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as disposições de um acordo internacional no qual a União seja parte só podem ser invocadas em apoio de um recurso de anulação de um ato de direito derivado da União ou de uma exceção de ilegalidade desse ato, por um lado, se a natureza e a economia desse acordo a tal não se opuserem e, por outro, se essas disposições forem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas (acórdão de 13 de janeiro de 2015, Conselho e o./Vereniging Milieudefensie e Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C?401/12 P a C?403/12 P, EU:C:2015:4, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

50 Relativamente ao artigo 9.º, n.º 4, da Convenção de Aarhus, resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma apenas se aplica aos processos referidos no artigo 9.º, n.os 1, 2 e 3, da referida Convenção. Ora, estas disposições não contêm nenhuma obrigação incondicional e suficientemente precisa suscetível de regular diretamente a situação jurídica dos particulares.

51 Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou, no que diz respeito ao artigo 9.º, n.º 3, da referida Convenção, que, uma vez que só «os membros do público que satisfaçam os critérios estabelecidos no direito interno» são titulares dos direitos previstos nessa disposição, esta está dependente, na sua execução ou nos seus efeitos, da adoção de um ato posterior (acórdãos de 8 de março de 2011, Lesoochranárske zoskupenie, C?240/09, EU:C:2011:125, n.º 45, e de 13 de janeiro de 2015, Conselho e o./Vereniging Milieudefensie e Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C?401/12 P a C?403/12 P, EU:C:2015:4, n.º 55).

52 Como salientou a advogada-geral no n.º 92 das suas conclusões, o artigo 9.º, n.os 1 e 2, da Convenção de Aarhus refere-se também a critérios estabelecidos no direito nacional. Com efeito, nos termos destas disposições, os processos de recurso nelas referidos devem ser estabelecidos «em conformidade com o disposto na [...] legislação nacional» das partes na referida Convenção, devendo o legislador nacional, designadamente, decidir se pretende prever a possibilidade de um recurso «junto dos tribunais, ou de outro órgão independente e imparcial

instituído por lei». Além disso, resulta do artigo 9.º, n.º 2, segundo parágrafo, da referida Convenção que cabe ao direito interno determinar o que constitui um «interesse suficiente e [uma] ofensa do direito».

53 Daqui decorre que a aplicação do artigo 9.º, n.º 4, da Convenção de Aarhus se refere exclusivamente a disposições desta Convenção que não preenchem as condições, referidas no n.º 49 do presente acórdão, para poderem ser invocadas em apoio de um recurso de anulação de um ato de direito derivado da União.

54 Assim, o artigo 9.º, n.º 4, da referida Convenção não pode ser invocado para pôr em causa a validade da Diretiva 2006/112.

55 No que diz respeito ao artigo 9.º, n.º 5, da Convenção de Aarhus, decorre desta disposição, nos termos da qual cada parte está obrigada a «consider[ar]» o estabelecimento de «mecanismos de assistência adequados» para eliminar ou reduzir os entraves financeiros e outros no acesso à justiça, que a mesma também não contém uma obrigação incondicional e suficientemente precisa e está sujeita, na sua execução ou nos seus efeitos, à adoção de um ato ulterior.

56 Nestas condições, o artigo 9.º, n.º 5, da referida Convenção não pode, em razão da sua própria natureza, ser invocado para contestar a validade da Diretiva 2006/112.

57 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea b), que o artigo 9.º, n.os 4 e 5, da Convenção de Aarhus não pode ser invocado para efeitos da apreciação da validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

Quanto à primeira questão, alínea c)

58 Com a sua primeira questão, alínea c), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 ou «outra disposição» da referida diretiva devem ser interpretados no sentido de que os serviços prestados por advogados a favor de particulares que beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária, como o em causa no processo principal, estão isentos de IVA. Em caso de resposta negativa a esta questão, esse órgão jurisdicional pede, em substância, ao Tribunal de Justiça que aprecie a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva à luz do artigo 47.º da Carta, na medida em que as referidas disposições submetem os referidos serviços a IVA.

59 A título preliminar, há que salientar que, embora a questão submetida a título principal se refira tanto ao artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 como a uma eventual «outra disposição» desta diretiva, o pedido de decisão prejudicial não permite identificar que outra disposição da referida diretiva, que não seja o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), desta última, poderia servir de base à isenção de IVA dos serviços prestados por advogados no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária.

60 Como salientou a advogada-geral nos n.os 54 e 55 das suas conclusões, embora o Tribunal de Justiça ainda não se tenha pronunciado sobre a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 aos serviços prestados por advogados no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária, decidiu, contudo, que estes serviços não podem estar sujeitos a uma taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 98.º, n.º 2, dessa diretiva, lido em conjugação com o ponto 15 do anexo III da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.º 47).

61 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que, uma vez que ponto 15 do anexo III da referida diretiva autoriza os Estados-Membros a aplicar uma taxa reduzida de IVA não a todas as prestações de serviços consideradas de beneficência, mas apenas às prestações realizadas por organizações que satisfaçam a dupla exigência de serem elas próprias de beneficência e de estarem empenhadas em atividades de assistência e de segurança social, a vontade do legislador da União de sujeitar a possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida apenas às prestações realizadas por organizações que satisfaçam esta dupla exigência seria contrariada se um Estado-Membro fosse livre de qualificar entidades privadas que prosseguem um fim lucrativo como organizações na aceção do referido ponto 15 pelo simples facto de estas entidades prestarem também serviços de carácter beneficente (v., neste sentido, acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.os 43 e 44).

62 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro não pode aplicar uma taxa reduzida de IVA a prestações de serviços realizadas por entidades privadas que prosseguem um fim lucrativo com base na simples apreciação do carácter destes serviços, sem ter em conta, designadamente, os objetivos prosseguidos por estas entidades, considerados na sua globalidade, e a estabilidade do seu compromisso social. Ora, tendo em conta os objetivos globais e a falta de estabilidade de um eventual compromisso social, não se pode considerar que a categoria profissional dos advogados e «avoués» tenha, na sua generalidade, carácter beneficente (v., neste sentido, acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.os 45 e 46).

63 Esta jurisprudência aplica-se *mutatis mutandis* à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, uma vez que a sua aplicação não só está sujeita a um requisito relativo ao carácter beneficente das prestações de serviços em causa, que devem estar estreitamente ligadas à assistência e à segurança social, mas, além disso, está limitada às prestações de serviços realizadas por organizações reconhecidas como de carácter beneficente.

64 No caso vertente, resulta dos elementos do processo submetidos ao Tribunal de Justiça que os serviços sob o regime nacional de assistência judiciária são prestados não por todos os advogados, mas apenas pelos que se voluntariam para prestar esses serviços a título principal ou a título acessório e que estão, para este efeito, inscritos numa lista elaborada anualmente. Assim, a prestação de serviços sob este regime apenas constitui um objetivo entre outros da profissão de advogado.

65 Deste modo, os serviços prestados por advogados no âmbito do regime nacional de assistência judiciária em causa no processo principal não estão isentos de IVA nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.

66 Por último, no caso de os referidos serviços não estarem isentos de IVA, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva à luz do artigo 47.º da Carta, na medida em que sujeitam os referidos serviços a IVA à taxa de 21%. A este respeito, parece resultar das indicações do órgão jurisdicional de reenvio que o regime nacional de assistência judiciária em causa no processo principal suporta a totalidade dos honorários de advogado dos particulares que beneficiam dessa assistência, incluindo o IVA que incide sobre os serviços prestados por advogados.

67 Ora, na falta de indicações complementares do órgão jurisdicional de reenvio relativas aos seus efeitos, a sujeição a IVA dos serviços prestados por advogados no âmbito do regime nacional de assistência judiciária não parece pôr em causa o direito a um recurso efetivo dos particulares que beneficiam desta assistência.

68 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alínea c), que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços prestados por advogados a favor de particulares que beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária, como o em causa no processo principal, não estão isentos de IVA.

Quanto à segunda a quarta questões

69 Tendo em conta as respostas dadas à primeira questão, alíneas a) a c), não há que analisar a segunda a quarta questões.

Quanto às despesas

70 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 (Quarta Secção) declara:

- 1) **A análise do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, à luz do direito a um recurso efetivo e do princípio da igualdade de armas garantidos pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia não mostrou nenhum elemento suscetível de afetar a sua validade, na medida em que essas disposições sujeitam a imposto sobre o valor acrescentado os serviços prestados por advogados aos particulares que não beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária.**
- 2) **O artigo 9.º, n.os 4 e 5, da Convenção sobre o acesso à informação, participação do público no processo de tomada de decisão e acesso à justiça em matéria de ambiente, assinada em Aarhus, em 25 de junho de 1998, não pode ser invocado para efeitos da apreciação da validade do artigo 1.º, n.º 2, e do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.**
- 3) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços prestados por advogados a favor de particulares que beneficiam de assistência judiciária no âmbito de um regime nacional de assistência judiciária, como o em causa no processo principal, não estão isentos de imposto sobre o valor acrescentado.**

Assinaturas

* Língua do processo: francês.