RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo 235/85 *

I — Matéria de facto

1. A lei de 28 de Junho de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (*Staatsblad*, 329), com as alterações introduzidas nomeadamente pela lei de 28 de Dezembro de 1978 (*Staatsblad*, 677) relativa à adaptação à sexta directiva em matéria de IVA, prevê, no artigo 1.°, alínea a), que, sob a designação de «imposto sobre o volume de negócios» é cobrado um imposto que abrange as prestações de serviços efectuadas no território do reino pelos empresários no quadro das suas empresas. Nos termos do artigo 7.°, n.° 1, é considerado empresário a pessoa que explora, de forma autónoma, uma empresa. Por empresa, na acepção da lei, deve igualmente entender-se, segundo o n.° 2, alínea a), o exercíco de uma profissão. O n.° 3 deste artigo 7.° estabelece que o ministro pode determinar que as entidades de direito público que, não tendo a qualidade de empresários, efectuam prestações de serviços que, pela sua natureza, podem igualmente ser efectuadas por empresários, sejam consideradas como empresários relativamente às referidas prestações.

2. Nos Países Baixos, a profissão de notário rege-se pela Wet op het notarisambt (lei do notariado) (*Staatsblad* 1842, 20) e a de oficial de justiça pelo Deurwaardersreglement (regulamento sobre os oficiais de justiça) (*Staatsblad* 1960, 562). Estes diplomas determinam o número de cargos, as condições de nomeação e de destituição dos seus titulares, a competência territorial e material, as condições de exercício da profissão, a tabela dos emolumentos, as normas sobre incompatibilidades e a responsabilidade disciplinar. Os notários e os oficiais de justiça exercem, por um lado, funções que lhe são atribuídas e reservadas pela lei, denominadas funções públicas, e que consistem, no caso dos notários, essencialmente em exarar actos autênticos e, no caso dos oficiais de justiça, na notificação de actos e na execução de decisões judiciais. Exercem, por outro lado, funções consideradas privadas e que incluem, no caso dos notários, entre outras, a sua actividade como perito em matéria fiscal, como administrador e como executor testamentário e, no caso dos oficiais de justiça, a sua actividade de mandatário em certos órgãos jurisdicionais.

3. Pelo exercício de funções públicas, os notários e os oficiais de justiça não são considerados empresários na acepção do artigo 7.° da lei de 1968 e, por isso, não estão sujeitos ao pagamento de IVA. Esta isenção, já existente ao abrigo da legislação anterior e consagrada pela jurisprudência, foi confirmada por diversas directivas ministeriais aprovadas em aplicação da lei de 1968 (resoluções de 3 de Novembro de 1980, n.° 27.955 I, relativa às vendas em hasta pública nas quais o notário age na qualidade de funcionário público; de 17 de Julho de 1984, n.° 283-7242, relativa à elaboração de actos autênticos pelos notários, e de 15 de Dezembro de 1981, n.° 281-18.950, relativa às actividades dos oficiais de justiça). Estas resoluções constituem instruções do secretário de Estado das Finanças, destinadas aos fiscais de impostos, mas podem ser invocadas em juízo pelos contribuintes.

4. A sexta directiva (77/388) do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros

* Língua do processo: neerlandês.

respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54), a seguir designada «sexta directiva»), estabelece, no artigo 2.°, o âmbito de aplicação do IVA, o qual incide, nomeadamente, sobre as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

O artigo 4.°, n.° 1, define «sujeito passivo» como qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.° 2.

O n.° 2 considera como actividades económicas nomeadamente as das profissões liberais ou equiparadas.

O n.° 4 define a expressão «de modo independente» utilizada no n.° 1, como excluindo da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculadas à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação.

Nos termos do n.° 5, primeiro parágrafo, os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações. O terceiro parágrafo prevê expressamente que estes organismos são sujeitos passivos relativamente a certas operações enumeradas no anexo D. O último parágrafo permite aos Estados considerar actividades de autoridade pública as actividades dos organismos referidos no terceiro parágrafo, isentos por força dos artigos 13.° ou 28.°

O artigo 13.° estabelece, entre outras, isenções em benefício de certas actividades de interesse geral.

Nos termos do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), os Estados podem continuar a isentar, durante o período transitório, certas operações enumeradas no anexo F, nas condições em vigor no Estado em questão.

O artigo 6.°, n.° 1, define a prestação de serviços como qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens.

5. Na sua notificação de incumprimento de 25 de Outubro de 1983, a Comissão considera que os notários e os oficiais de justiça que exerçam de forma independente uma actividade económica de prestação de serviços devem ficar sujeitos ao IVA e convida o Governo neerlandês a comunicar-lhe as suas observações no prazo de um mês.

6. Por nota da representação permanente dos Países Baixos, de 18 de Janeiro de 1984, o Governo do reino dos Países Baixos afirma que as prestações de serviços dos oficiais de justiça e dos notários não constituem uma actividade económica e que, de qualquer modo, os notários e oficiais de justiça devem beneficiar da isenção prevista pelo artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva.

7. No seu parecer fundamentado de 13 de Dezembro de 1984, a Comissão considera que o reino dos Países Baixos, ao instituir e manter a isenção do IVA para os notários e oficiais de justiça, não adoptou as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para cumprir a sexta directa e convida o reino dos Países Baixos a cumprir o parecer no prazo de dois meses. O parecer fundamentado ficou sem resposta.

II — Processo escrito e pedidos das partes

1. Por requerimento apresentado na Secretaria do Tribunal em 30 de Julho de 1985, a Comissão recorreu ao Tribunal para que este decida sobre o incumprimento imputado ao reino dos Países Baixos.

2. O Tribunal, com base no relatório do juiz relator, ouvido o advogado-geral, decidiu iniciar a fase oral sem instrução.

3. A *Comissão*, demandante, pede que o Tribunal se digne:

— declarar que o reino dos Países Baixos, ao não submeter ao regime do imposto sobre o valor acrescentado as funções públicas exercidas pelos notários e pelos oficiais de justiça, remunerados pelos seus mandantes, faltou às obrigações que lhe incumbem por força das normas comunitárias, nomeadamente das disposições do artigo 2.° e do artigo 4.°, n.os 1, 2 e 4, da sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977;

— condenar o reino dos Países Baixos nas despesas.

4. O *reino dos Países Baixos*, demandado, pede ao Tribunal que se digne:

— considerar improcedente a acção da Comissão;

— condenar a Comissão nas despesas.

III — Fundamentos e argumentos das partes

A — *Quanto à noção de actividade económica*

1. Segundo a *Comissão*, é incontestável que as prestações de serviços dos notários e dos oficiais de justiça constituem uma actividade económica na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da directiva. Esta norma não exigiria o exercício de uma actividade lucrativa ou de uma actividade à qual se aplicam as leis do mercado, mas o exercício de uma actividade de carácter permanente e efectuada a título oneroso. Esta definição autónoma e específica dada pela directiva em matéria de IVA deve prevalecer sobre as definições dadas por outros ramos do direito comunitário.

As actividades dos notários e dos oficiais de justiça não podem subtrair-se ao IVA por se tratar de actos de autoridade pública, como não se lhe podem subtrair os actos desse tipo praticados por um advogado ou por um médico.

A equiparação dos notários e dos oficiais de justiça aos escrivães dos tribunais, aos agentes dos serviços que emitem passaportes, aos agentes dos serviços fiscais e aos agentes municipais não seria possível, dado que estes são funcionários ou agentes do Estado ou de outras entidades públicas que efectuam, enquanto subordinados, prestações de serviços por conta e em proveito do seu empregador. Os notários e oficiais de justiça, pelo contrário, exercem as suas funções por conta própria, com total independência e sob a sua exclusiva responsabilidade jurídica auferindo as respectivas remunerações em seu próprio proveito. Mesmo que sejam fiscalizados por um serviço qualquer, a título idêntico, aliás, ao de outras categorias de sujeitos passivos, os notários e oficiais de justiça não estão numa relação de subordinação hierárquica face a um empregador, como seria o caso se as suas funções fossem exercidas na qualidade de organismo público.

A definição que a Comissão dá da expressão actividade económica utilizada no artigo 4.° da directiva corresponderia à dada pelo Tribunal nos acórdãos de 1 de Abril de 1982

(Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Recueil, p. 1277) e de 5 de Maio de 1982 (Schul, 15/81, Recueil, p. 1409).

2. O *reino dos Países Baixos* expõe a posição particular e independente do cargo de notário e de oficial de justiça, cuja origem se situa numa época em que o papel das pessoas colectivas de direito público não estava muito desenvolvido. A análise das funções dos notários e oficiais de justiça e da organização legal destas profissões poria em evidência que as suas actividades consistem em actos oficiais, praticados por organismos públicos no interesse público. O carácter público das suas actividades teria a ver, no caso dos notários, com a autenticidade reconhecida aos seus actos e, no caso dos oficiais de justiça, com a coerção pública exercida face aos particulares, não podendo constestar-se que a função ds notários e oficiais de justiça visa a protecção do interesse geral.

Na falta de definição precisa da noção de actividade económica na sexta directiva, seria necessário recorrer a critérios fornecidos por outros ramos do direito comunitário, tanto mais que a harmonização fiscal constitui uma etapa rumo à constituição de um mercado comum. O único critério válido seria o da natureza das entregas e serviços e não o da organização das actividades em causa, diferente de Estado para Estado. Sem que seja necessário dar uma definição geral do conceito de actividade económica, pode-se, em qualquer caso, considerar que dela estão excluídas as actividades, como as dos notários e dos oficiais de justiça, que estão subtraídas às regras normais da economia, que constituem actividades de entidades públicas que implicam o exercício do poder público, cujas remunerações são fixadas por lei, que não implicam a prestação de um verdadeiro serviço em proveito dos particulares e às quais estes devem obrigatoriamente recorrer para serviços de interesse geral. Do mesmo modo, o facto de as actividades em questão não estarem abrangidas pela liberdade de estabelecimento e pela livre circulação dos serviços excluiria a sua qualificação como actividade económica.

O pretenso carácter económico das suas actividades não poderia basear-se na característica externa da independência ou da falta de relação hierárquica em que estes funcionários desempenham a sua missão. O facto de os notários e oficiais de justiça não terem sido integrados no aparelho do Estado explica-se por razões históricas, não tendo qualquer influência sobre a natureza das actividades exercidas. Outros funcionários públicos, e nomeadamente os membros da magistratura, não estão igualmente, no exercício das suas funções, numa relação de subordinação hierárquica.

B — *Quanto à noção de organismo de direito público*

1. A *Comissão* afirma que a noção de operação exercida por autoridades públicas, na acepção do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva, constitui um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado de maneira autónoma. Mesmo que esta noção remetesse para as autoridades públicas que existem nos Estados-membros, estes não poderiam defini-la à sua vontade, reportando-se a tradições e a particularidades nacionais. A finalidade do artigo 4.°, n.° 5, não seria a de isentar de IVA todos os actos relacionados com o exercício da autoridade pública, mas unicamente os que estão ligados às atribuições fundamentais e aos poderes dos Esta-

dos e das pessoas colectivas de direito público em matéria de administração geral, de justiça, de segurança e de defesa nacional.

As actividades que, pela sua natureza, podem ser exercidas por empresários independentes, com fim lucrativo, ou por profissionais liberais, remunerados pelos seus mandantes, não podem ser consideradas como actividades exercidas a título de poder público e os particulares que exercerem este tipo de actividades não podem ser abrangidos pelo conceito de organismo de direito público.

Nos casos em que atribuições públicas fundamentais são confiadas a pessoas singulares independentes, como é o caso dos advogados-juízes suplentes, estas ficam estreitamente ligadas, quanto aos actos em questão, à hierarquia do poder público e são remuneradas pelo Estado.

O próprio princípio do IVA, enquanto imposto global e geral sobre o consumo, exige uma interpretação estrita do conceito de operações efectuadas na qualidade de autoridade pública. Assim, os notários e oficiais de justiça não poderiam, em virtude de todas as funções desempenhadas no quadro do seu cargo, ser incluídos na categoria dos organismos de direito público por serem nomeados por decreto real, por a lei determinar as suas condições de trabalho e de remuneração, por a sua função ser obrigatória, por o valor dos seus actos residir no aspecto formal e por os particulares a eles deverem recorrer por motivos de interesse geral. Por outro lado, o Governo neerlandês não teria nunca invocado o benefício das isenções a título transitório previstas no artigo 28.° da sexta directiva.

A isenção do IVA prevista no artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva baseia-se no papel fundamental dos impostos, que consiste em operar uma transferência de recursos de um orçamento, normalmente privado, para um orçamento público. Os actos de autoridade pública não estão sujeitos ao IVA da mesma forma que estão isentos do imposto sobre o rendimento pela simples razão de que os recursos se encontram já no orçamento do Estado ou do organismo público em questão e que, em caso de tributação, se verificaria a confusão entre autoridade fiscal e sujeito passivo. Os rendimentos do Estado ou de um organismo público estão sujeitos ao imposto e, de acordo com o artigo 4.°, n.° 5, segundo e terceiro parágrafos, ao IVA apenas para evitar distorções da concorrência nos casos em que o Estado exerce actividades económicas a título lucrativo. Implicando as actividades dos notários e dos oficiais de justiça uma transferência de recursos de um orçamento privado para outro orçamento privado, estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento e ao IVA.

2. Segundo o *reino dos Países Baixos*, deve-se distinguir, entre as actividades reservadas, no Estado moderno, às autoridades públicas ou aos organismos de direito público, duas categorias: por um lado, as actividades económicas que correspondem a necessidades reais dos utentes e que, se bem que possam ser levadas a cabo por empresas privadas, são concentradas, por razões políticas, nas mãos das autoridades públicas; por outro, os serviços públicos a que os utentes são legalmente obrigados a recorrer por razões de interesse geral e pelos quais é legalmente estabelecido um preço fixo. Esta última categoria, em que se integram as actividades dos notários e dos oficiais de justiça, não poderia ser considerada como uma actividade económica na acepção da sexta directiva. Se, contudo, devesse ser de outra forma, aplicar-se-ia a excepção do n.° 5 do artigo 4.°

O artigo 4.°, n.° 5, deveria ser interpretado em função da natureza das actividades exercidas e não em função do carácter externo da organização dessas actividades, quando muito, um indício do exercício eventual de funções públicas fundamentais. Só esta interpretação garantiria uma aplicação uniforme da sexta directiva.

O conceito de organismo de direito público abrange todos os tipos de organismos públicos existentes nos diferentes Estados. A independência e a ausência de vinculação hierárquica de um desses organismos não impediria a aplicação do artigo 4.°, n.° 5. Com efeito, o anexo D da sexta directiva, ao qual se refere o artigo 4.°, n.° 5, terceiro parágrafo, tributa expressamente certas actividades frequentemente exercidas por organismos juridicamente independentes no seio da administração pública. Por outro lado, o último parágrafo do n.° 5 estabeleceria que certas actividades enumeradas no artigo 13.° podem ser consideradas actividades de autoridade pública mesmo que sejam exercidas por organismos juridicamente independentes. As condições de trabalho e de remuneração dos notários e oficiais de justiça são reguladas pela lei. A ausência de qualquer relação hierárquica com qualquer outro organismo de direito público explica-se pela natureza das funções em causa e assenta em considerações semelhantes às aplicáveis à magistratura: no caso dos notários, trata-se de garantir uma perfeita objectividade na concessão de autenticidade aos actos jurídicos; no caso dos oficiais de justiça, as suas actividades estão intimamente ligadas às decisões judiciais. Considerar que os notários e os oficiais de justiça exercem as suas funções na qualidade de particulares seria ignorar o facto de que eles ocupam um cargo oficial e exercem atribuições e poderes fundamentais em matéria de justiça.

O argumento da Comissão, baseado na técnica orçamental, não seria pertinente, dado que essa técnica, variando de Estado para Estado, favorece uma interpretação divergente do artigo 4.°, n.° 5. Os argumentos baseados na função dos impostos e na distinção entre orçamento público e orçamento privado induziriam em erro, sendo a consequência lógica de tal argumentação a não aplicação do IVA aos fornecimentos de bens e às prestações de serviços às autoridades públicas. O artigo 4.°, n.° 5, visaria, não os fornecimentos de bens e as prestações de serviços às autoridades públicas, mas as efectuadas pelas autoridades públicas aos consumidores finais; ora, na óptica da Comissão, é razoável tributar essas operações, sendo assim aumentadas as receitas públicas. Os notários e oficiais de justiça estariam sujeitos ao imposto sobre o rendimento ao mesmo título que todos os outros funcionários, consistindo a particularidade das funções de notário e de oficial de justiça no facto de o funcionário e o órgão público não serem diferenciados.

Os emolumentos dos oficiais de justiça seriam fixados por lei, os dos notários pelas tabelas detalhadas da Câmara dos Notários. O facto de os emolumentos não passarem pelos cofres do Estado, mas serem directamente pagos pelos interessados aos funcionários em causa, nada retiraria ao carácter público das suas actividades.

F. Schockweiler
Juiz relator