ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
18 de Dezembro de 1997 *

No processo C-384/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Finanzgericht des Landes Brandenburg (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

e

Finanzamt Calau,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 6.°, n.° 1, 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), e 12.°, n.° 3, alínea a), bem como Anexo H da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann (relator), presidente de secção, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet e L. Sevón, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Finanzamt Calau, representado por Andreas Damm, Regierungsdirektor no Ministério das Finanças do Land Brandenburg, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por Ernst Röder, assistido por Ferdinand Huschens, Oberamtsrat no Ministério Federal das Finanças, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 15 de Maio de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 25 de Setembro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 8 de Novembro de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de Dezembro seguinte, o Finanzgericht des Landes Brandenburg (Alemanha)

submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 6.°, n.° 1, 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), e 12.°, n.° 3, alínea a), bem como do Anexo H da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre a Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (a seguir «Landboden-Agrardienste») e o Finanzamt Calau a propósito da sujeição ao imposto sobre o volume de negócios de um subsídio nacional de promoção da cultura extensiva de batatas.

3 Em 1 de Janeiro de 1991, a Landboden-Agrardienste sucedeu juridicamente à Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Esta última empresa tinha recebido, em 1990, um subsídio da Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Serviço da Alimentação, Agricultura e Florestas do distrito de Calau), ao abrigo do regulamento de 13 de Julho de 1990 que se destina à promoção da cultura agrícola extensiva. O subsídio, de um montante de 348 660 DM, foi-lhe concedido em troca de uma redução de 20% da sua produção anual de batatas. Na declaração fiscal referente ao ano de 1990, este subsídio foi declarado como não sujeito ao imposto sobre o volume de negócios.

5 No entanto, após inquérito, o Finanzamt Calau considerou que devia ter sido incluído no volume de negócios a tributar; por conseguinte, em 1 de Junho de 1992, pronunciou-se pela existência de uma dívida fiscal adicional e remeteu à Landboden-Agrardienste um aviso de liquidação adicional.

6 Tendo sido indeferida a reclamação destinada a obter a alteração desse aviso de liquidação, a Landboden-Agrardienste recorreu para o Finanzgericht des Landes Brandenburg, alegando que os subsídios à promoção da cultura extensiva de batatas não podem ser considerados como tendo sido pagos no quadro de uma troca de prestações. Sublinhou, designadamente, a impossibilidade de determinar, para os subsídios em questão, o destinatário concreto da prestação.

7 Considerando que a solução do litígio dependia da interpretação da Sexta Directiva, o Finanzgericht decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma exploração agrícola tributável que, em 1990, no Land Brandenburg da República Federal da Alemanha, procedeu a uma redução da sua produção de batatas de modo a não recolher, pelo menos, 20% das batatas cultivadas, realiza uma prestação de serviços, na acepção do n.° 1 do artigo 6.° da Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, em benefício de determinado credor de prestações?

2) O subsídio pago para a redução da produção de batatas, com base no Anordnung über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftliche Erzeugung (regulamento sobre a promoção da cultura agrícola extensiva, de 13 de Julho de 1990), constitui uma prestação monetária tributável nos termos do n.° 1, alínea a), do artigo 11.°, parte A, da Sexta Directiva 77/388?

3) Caso a resposta à segunda questão seja afirmativa:

É aplicável à prestação de serviços realizada a taxa reduzida prevista na alínea a), quarto período, do artigo 12.°, n.° 3, em conjugação com o Anexo H da Sexta Directiva 77/388?»

8 Com as duas primeiras questões, o órgão jurisdicional nacional pergunta, no essencial, se os artigos 6.°, n.° 1, e 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o compromisso, assumido por um produtor agrícola no quadro de um regime de subsídios nacional, de se abster de recolher, pelo menos, 20% das batatas cultivadas constitui uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva, de modo que o subsídio recebido para esse efeito está sujeito ao imposto sobre o volume de negócios.

9 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva dispõe que estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

10 Nos termos do artigo 6.°, n.° 1,

«Por "prestação de serviços" entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

...

— na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;

...»

11 Nos termos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), a matéria colectável é constituída «no caso de entregas de bens e de prestações de serviços... por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

12 No acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, Colect., p. I-959, a seguir «acórdão Mohr»), o Tribunal pronunciou-se sobre a questão de saber se constitui uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva o compromisso de abandonar a produção leiteira, tomado por um produtor no âmbito de um regulamento comunitário que fixa uma indemnização ao abandono definitivo da produção leiteira.

13 O Tribunal de Justiça respondeu a esta questão pela negativa, declarando que o IVA é um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços e que, num caso como o que examinava, não existe consumo na acepção do sistema comunitário do IVA. Considerou que, ao compensar os produtores que se comprometem a cessar a produção leiteira, a Comunidade não adquire bens ou serviços para seu uso próprio, mas actua no interesse comum, que é o de promover o funcionamento correcto do mercado comunitário do leite. Nestas circunstâncias, o compromisso do produtor de abandonar a produção leiteira não traz à Comunidade nem às autoridades nacionais benefícios susceptíveis de permitir considerá-los consumidores de um serviço e não constitui, portanto, uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva (n.^{os} 19 a 22).

14 No caso em apreço, o Governo alemão e a Comissão estão de acordo em considerar que os dois litígios no processo principal, o que deu lugar ao acórdão Mohr e o que dá lugar ao presente acórdão, devem ser decididos do mesmo modo quanto

à aplicação da Sexta Directiva. Com efeito, é irrelevante que, no processo Mohr, a origem do subsídio era comunitária ao passo que, no litígio no processo principal, é nacional. Em ambos os casos, importa decidir se o compromisso assumido pelo produtor agrícola de reduzir a sua produção em contrapartida de um subsídio concedido no quadro de um regime de intervenção constitui uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva, de modo que esse subsídio deve ser sujeito a IVA.

15 Contudo, ao passo que a Comissão entende, como tinha já alegado no processo Mohr, que não há, em semelhantes situações, prestações de serviços na acepção da Sexta Directiva, o Governo alemão e o Finanzamt Calau põem em causa a interpretação contida no acórdão Mohr.

16 Embora estes últimos admitam que o subsídio em questão no processo principal não pode ser considerado como a contrapartida de uma entrega de bens abrangida pelo disposto no artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, entendem que caem no âmbito desta directiva enquanto contrapartida da prestação de um serviço. O facto, para o produtor agrícola, de limitar a sua produção ou de se abster de comercializar determinados produtos constituirá um serviço à parte, distinto da entrega de produtos aos consumidores, e que comporta a sua própria contrapartida. Ao exigir, no acórdão Mohr, que a autoridade pública adquira os bens ou serviços para seu próprio uso, o Tribunal de Justiça terá acrescentado uma condição não prevista na Sexta Directiva.

17 O Governo alemão e o Finanzamt Calau sublinham, nomeadamente, que não se pode basear na consideração de que o IVA é um imposto geral sobre o consumo para determinar se estamos ou não em presença de uma prestação de serviços. Para este efeito, importa recorrer unicamente aos termos do artigo 6.° da Sexta

Directiva. Daí resulta que qualquer operação que não constitua a entrega de um bem pode ser considerada como uma prestação de serviços quando seja de natureza económica e não se insira exclusivamente na esfera privada. A questão de saber quem beneficia da prestação ou do seu impacto económico não terá, portanto, qualquer importância para o conceito da prestação de serviços.

18 No entender do Governo alemão e do Finanzamt Calau, tratar-se-á, no caso vertente, de uma troca de prestações porque o produtor agrícola será remunerado por uma prestação específica. O nexo entre a prestação e o subsídio será de tal modo estreito que não se pode considerar que se trata unicamente de uma ligação técnica do pagamento à prestação. Sendo a redução da produção uma condição *sine qua non* do pagamento do subsídio por parte da autoridade pública, a obrigação que com ela se prende constitui uma prestação de serviços a título oneroso. De igual modo, neste contexto, pouco importa saber, no fim de contas, quem, de entre a colectividade ou a autoridade pública enquanto representante da colectividade, é o beneficiário da prestação, uma vez que este elemento não faz parte dos elementos constitutivos previstos nos artigos 2.°, 6.° e 11.° da Sexta Directiva.

19 Como sublinhou o advogado-geral nos n.^{os} 21 a 29 das suas conclusões, os argumentos adiantados pelo Governo alemão e pelo Finanzamt Calau não são susceptíveis de pôr em causa o raciocínio seguido pelo Tribunal no acórdão Mohr.

20 Com efeito, contrariamente ao que foi sustentado, esse raciocínio não exclui que um pagamento efectuado por uma autoridade pública no interesse geral possa constituir a contrapartida de uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva e também não implica que a noção de prestação de serviços dependa do destino que é dado ao serviço por quem o paga. Apenas a natureza do compromisso

assumido deve ser tida em consideração: para se inserir no sistema comum do IVA, esse compromisso deve acarretar um consumo.

21 Assim, para determinar se uma prestação de serviços cabe no âmbito de aplicação da Sexta Directiva, importa examinar a transacção à luz dos objectivos e das características do sistema comum de IVA.

22 A esse propósito, importa lembrar que o artigo 2.° da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), prevê:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

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

...»

23 Ora, uma transacção como a que está em causa no processo principal, a saber, o compromisso assumido pelo produtor agrícola de reduzir a sua produção, não corresponde a este princípio, uma vez que não dá lugar a qualquer consumo. Como salientou o advogado-geral no n.° 26 das suas conclusões, o produtor

agrícola não fornece serviços a um consumidor identificável nem uma vantagem susceptível de ser considerada como um elemento constitutivo do custo da actividade de outra pessoa na cadeia comercial.

24 Uma vez que não fornece nem às autoridades nacionais competentes nem a outras pessoas identificáveis vantagens susceptíveis de permitir considerá-las como consumidores de um serviço, o compromisso assumido por um produtor agrícola de reduzir a sua produção não pode ser qualificado de prestação de serviços, na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

25 Há, portanto, que responder às duas primeiras questões prejudiciais que os artigos 6.°, n.° 1, e 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o compromisso, assumido por um produtor agrícola no quadro de um regime de subsídios nacional, de se abster de recolher, pelo menos, 20% das batatas cultivadas não constitui uma prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva. Por conseguinte, a indemnização recebida para esse efeito não está sujeita ao imposto sobre o volume de negócios.

26 Face à resposta dada às duas primeiras questões, não há que examinar a terceira.

Quanto às despesas

27 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht des Landes Brandenburg, por despacho de 8 de Novembro de 1995, declara:

Os artigos 6.°, n.° 1, e 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que o compromisso, assumido por um produtor agrícola no quadro de um regime de subsídios nacional, de se abster de recolher, pelo menos, 20% das batatas cultivadas não constitui uma prestação de serviços na acepção da Directiva 77/388. Por conseguinte, a indemnização recebida para esse efeito não está sujeita ao imposto sobre o volume de negócios.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 18 de Dezembro de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

C. Gulmann