CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 15 de Fevereiro de 1996 *

1. O problema que conduziu o tribunal de première instance de Bruxelas, a solicitar uma decisão a título prejudicial ao Tribunal de Justiça neste processo consiste em saber se a Comunidade Europeia está obrigada a pagar os adicionais aos prémios de seguros que as seguradoras belgas são obrigadas por lei a cobrar sobre as apólices de seguro automóvel com vista a contribuir para o financiamento das seguintes instituições belgas:

i) o Institut national d'assurance maladie-invalidité («INAMI») (instituto nacional de seguro de doença e invalidez);

ii) o Fonds national de reclassement social des handicapés («FNRSH») (fundo nacional de reintegração social dos deficientes); e

iii) a Croix-Rouge de Belgique («CRB») (Cuz Vermelha belga)

* Língua original: inglês.

O âmbito do litígio e as questões do tribunal nacional

2. Segundo as disposições legais belgas aplicáveis à época dos factos, as seguradoras e os segurados eram solidariamente responsáveis pelo pagamento de adicionais aos prémios de seguros destinados a financiar o INAMI, o FNRSH e a CRB. As disposições pertinentes, como foram expostas na decisão de reenvio, eram as seguintes:

i) O artigo 24.° da lei belga de 16 de Abril de 1963 e os decretos reais de 5 de Julho de 1963, de 23 de Outubro de 1978 e de 28 de Junho de 1984 previam que o FNRSH seria financiado através de adicionais aos prémios de vários tipos de seguros, incluindo um adicional de 7,5% nos seguros do ramo automóvel.

ii) O artigo 121.° da lei de 9 de Agosto de 1963, relativa ao seguro de doença e invalidez, com a redacção dada pelo artigo 57.° da lei de 20 de Dezembro de 1974 relativa às propostas orçamentais de 1974/1975, previa que as prestações por doença e por invalidez seriam financiadas em parte através do pagamento

de um adicional de 10% sobre o custo das apólices de seguro de responsabilidade civil automóvel contra terceiros, reduzido a 5% para as empresas dedicadas ao transporte comercial de mercadorias ou pessoas.

iii) A lei de 7 de Agosto de 1974 e o decreto real de 16 de Dezembro de 1974 que dá execução àquela lei previam que a CRB seria financiada pelo pagamento de um adicional de 0,25% sobre o custo das apólices de seguro de responsabilidade civil automóvel contra terceiros.

3. De acordo com o despacho de reenvio, o FNRSH foi dissolvido pelo decreto real de 19 de Julho de 1991, mas continuou a funcionar para efeitos da sua liquidação ao abrigo do artigo 2.° daquele decreto. Na audiência, o advogado do INAMI declarou que o FNRSH tinha sido entretanto liquidado e as suas funções retomadas pelo INAMI.

4. Afigura-se que os adicionais aos prémios de seguros são usados como fonte geral de financiamento das três instituições. O INAMI é uma instituição de segurança social responsável por prover, designadamente, às prestações por doença e por invalidez [1].

Antes da sua liquidação, o FNRSH desempenhou um certo número de funções que incluíam a prestação de assistência consultiva, administrativa e financeira destinada a atingir a reintegração das pessoas deficientes [2]. As funções da CRB incluem o fornecimento de transporte por ambulância às pessoas feridas, do local do acidente para o hospital.

5. Resulta do despacho de reenvio que a Comunidade Europeia celebrou um certo número de contratos de seguro com a companhia de seguros demandante, a AGF Belgium, incluindo contratos de responsabilidade civil automóvel em relação a veículos afectados a diferentes instituições. A Comunidade recusou-se a pagar os adicionais aos prémios dos seguros com base em que constituíam impostos indirectos de cujo pagamento a Comunidade estava isenta nos termos do disposto no artigo 3.° do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias.

6. Não obstante a Comunidade se recusar a pagar os adicionais aos prémios, a AGF Belgium entregou quantias equivalentes a esses adicionais ao INAMI, ao FNRSH e à CRB. Demandou então a Comunidade Europeia, o INAMI, o FNRSH, a CRB e o Estado belga no tribunal de première instance de Bruxelas, para reaver as quantias que pagou. Procura reaver as quantias ou da Comunidade Europeia, com base em que não pode invocar o artigo 3.° do protocolo e, portanto, está

1 — V. anexo 2 da versão consolidada do Regulamento (CEE) n.° 574/72 do Conselho, de 21 de Março de 1972, que estabelece as modalidades de aplicação do Regulamento (CEE) n.° 1408/71 relativo à aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados, aos trabalhadores não assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade (JO 1992, C 325, p. 96). V. também Pieters, *Introduction to the Social Security Law of Members States of the European Community*, Segunda Edição, Bruylant, 1993, p. 21.

2 — V. o artigo 3.° da lei de 16 de Abril de 1963.

obrigada ao pagamento dos adicionais, ou do INAMI, do FNRSH e da CRB, com base em que os adicionais não eram devidos e devem ser restituídos por essas instituições.

7. Perante o tribunal nacional, o Estado belga e as três instituições avançaram um certo número de argumentos em apoio da sua opinião de que a Comunidade não pode invocar o artigo 3.° do protocolo. Esses argumentos podem ser sumariados como se segue. Em primeiro lugar, os adicionais devem ser qualificados, nos termos do direito nacional, como contribuições sociais e não como impostos e, portanto, não estão cobertos pela isenção do artigo 3.° Em segundo lugar, os adicionais constituem a «remuneração de serviços de interesse geral» que é excluída da exoneração pelo terceiro parágrafo do artigo 3.° Por último, o segundo parágrafo do artigo 3.° apenas prevê que as Comunidades serão reembolsadas do montante dos «impostos indirectos e das taxas sobre a venda que integrem os preços dos bens móveis ou imóveis»; a isenção não se estende aos prémios cobrados sobre os serviços fornecidos com base num contrato de seguro. Estes argumentos levaram o tribunal nacional a submeter ao Tribunal de Justiça para decisão prejudicial as seguintes questões:

«1) O artigo 3.° do protocolo pode ser interpretado no sentido de abranger no seu âmbito de aplicação imposições que, à luz do direito nacional, podiam ser consideradas como contribuições sociais porque, embora cobradas no uso da autoridade pública e por força da lei, não se regem pelas regras constitucionais da anuidade e da universalidade do imposto e não revertem em favor do Tesouro, antes sendo directamente cobradas pelas instituições encarregadas do seu destino?

2) O terceiro parágrafo do artigo 3.° do protocolo pode ser interpretado no sentido de abranger no seu âmbito de aplicação os montantes obtidos sob a forma de adicionais aos prémios (no caso em apreço, de seguros de responsabilidade civil automóvel) em benefício de organismos de utilidade social como o INAMI, o FNRSH ou a CRB, considerando que existe um nexo, ainda que indirecto ou potencial, entre esses montantes e os serviços prestados por esses organismos?

3) O segundo parágrafo do artigo 3.° do protocolo pode ser interpretado no sentido de abranger no seu âmbito de aplicação os impostos indirectos ou taxas cobrados pela prestação de serviços, em que estão em causa montantes importantes, para uso oficial das Comunidades?»

As relevantes disposições comunitárias

8. O artigo 3.° do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias encontra-se no capítulo I do protocolo, intitulado «Bens, fundos, haveres e operações das Comunidades Europeias». Dispõe o seguinte:

«As Comunidades, os seus haveres, rendimentos e outros bens estão isentos de quaisquer impostos directos.

Os governos dos Estados-Membros tomarão, sempre que lhes for possível, as medidas adequadas tendo em vista a remissão ou o reembolso do montante dos impostos indirectos e das taxas sobre a venda que integrem os preços dos bens móveis e imóveis, no caso de as Comunidades realizarem, para seu uso oficial, compras importantes em cujo preço estejam incluídos impostos e taxas dessa natureza. Todavia, a aplicação dessas medidas não deve ter por efeito falsear a concorrência nas Comunidades.

Não serão concedidas exonerações quanto a impostos, taxas e direitos que constituam mera remuneração de serviços de interesse geral.»

9. São ainda relevantes os artigos 13.° e 15.° do protocolo, que se encontram no capítulo V, intitulado «Funcionários e agentes das Comunidades Europeias». O artigo 13.° prevê:

«Os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam sujeitos a um imposto que incidirá sobre os vencimentos, salários e emolumentos por elas pagos...

Os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pelas Comunidades.»

10. O artigo 15.° do protocolo estabelece:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta formulada pela Comissão, fixará o regime das prestações sociais aplicáveis aos funcionários e outros agentes das Comunidades.»

11. Ao abrigo desse artigo, o Conselho estabeleceu um regime completo de segurança social para os funcionários e outros agentes, incluindo pensões de aposentação e de sobrevivência e também prestações por invalidez, por doença e por acidente: v., designadamente, os artigos 72.° a 84.° do Estatuto dos

Funcionários das Comunidades Europeias e os artigos 28.° a 44.° do Regime Aplicável aos outros Agentes das Comunidades Europeias.

Quanto à primeira questão

12. Com a primeira questão, o tribunal nacional pergunta se os adicionais em questão estarão abrangidos pela isenção de impostos prevista no artigo 3.° do protocolo mesmo quando possam ser considerados em direito nacional como contribuições para a segurança social.

13. A questão do tribunal nacional é inspirada pelo argumento avançado pelas instituições belgas de que, como contribuições para a segurança social, os adicionais em causa não estão cobertos pela isenção de impostos prevista no artigo 3.° Todavia, e como explicarei mais adiante, ainda que tivesse sucesso, este argumento não aproveitaria às instituições belgas: em princípio, as Comunidades não estão obrigadas a contribuir tanto para as despesas de segurança social de um Estado como para as suas despesas públicas de ordem geral.

14. A distinção entre um imposto e uma contribuição para a segurança social não foi até agora examinada pelo Tribunal de Justiça no contexto do artigo 3.° do protocolo. Todavia, no processo Klomp/Inspektie der Belastingen [3] o Tribunal foi solicitado a examinar se a frase «qualquer imposto que incida sobre os vencimentos e emolumentos pagos pela Comunidade» que consta no artigo 11.°, alínea b), do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, precursor do artigo 13.° do protocolo único, cobria as contribuições cobradas por força da lei geral neerlandesa sobre o seguro de velhice, que estabelecia um regime de pensões que, em princípio, era aplicável a todos os residentes nos Países Baixos. O regime era financiado por contribuições que eram calculadas com base nos rendimentos dos filiados no regime e eram cobradas da mesma forma que os impostos.

15. O Tribunal de Justiça observou que era necessário distinguir entre um imposto destinado a prover às despesas de ordem geral das autoridades públicas e uma contribuição destinada a financiar um regime de segurança social. Uma contribuição destinada a financiar um regime de segurança social não constituía um imposto na acepção do artigo 11.°, alínea b), mesmo quando fosse cobrada de forma semelhante à cobrança dos impostos. Todavia, o Tribunal de Justiça deixou expressamente aberta a questão, não submetida pelo tribunal nacional, de saber se os funcionários da Comunidade podiam estar isentos dessa contribuição por força das disposições comunitárias ou nacionais destinadas a evitar a inscrição obrigatória dos funcionários num regime nacional de segurança social por estarem já sujeitos a um correspondente regime comunitário.

3 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1969 (23/68, Colect. 1969-1970, p. 27).

16. Nas suas conclusões nesse processo, o advogado-geral J. Gand sublinhou que «o artigo 11.° é uma norma de direito comunitário cujo conteúdo deve ser apreciado ao abrigo desse direito e não do direito neerlandês» [4]. De igual modo, no processo Humblet/Bélgica [5], o Tribunal de Justiça observou em relação à mesma disposição:

«Do ponto de vista do direito aplicável, o problema geral deve ser resolvido nos termos do direito comunitário, e mais particularmente por via da interpretação do artigo 11.° do protocolo, e não ao abrigo do direito belga.

Por conseguinte, nem a legislação e a jurisprudência belgas, nem a prática seguida em casos análogos pelas autoridades belgas podem ser relevantes para o presente caso, pois que resolvem o problema nos termos do direito nacional.»

17. É indubitável que o mesmo se aplica ao artigo 3.° do protocolo único. Não é relevante o modo como a imposição é qualificada em direito nacional. Os termos «impostos», «taxas» e «direitos» utilizados no artigo 3.° devem ser interpretados com referência ao seu significado normal e à luz do escopo dessa disposição. Esta abordagem constitui o único meio de assegurar que essa disposição será aplicada de modo efectivo e uniforme.

18. É verdade que no acórdão Kristoffersen [6] o Tribunal de Justiça declarou que a noção de «impostos sobre o rendimento», referidos no primeiro parágrafo do artigo 14.° do protocolo, deve ser determinada segundo os critérios do direito nacional. Todavia, essa disposição determina simplesmente o Estado-Membro em que um funcionário da Comunidade é considerado como sendo residente para certos efeitos fiscais. O que não afecta o alcance da isenção de certos impostos nacionais que é aplicável aos funcionários da Comunidade nos termos do artigo 13.° do protocolo. Examinando este último problema, o Tribunal de Justiça teve em consideração, não a qualificação do imposto nos termos do direito nacional, mas as suas características [7].

19. O termo «imposto» é usualmente entendido como uma prestação coactiva a favor da administração pública, seja ela, central, regional ou local com vista à cobertura das despesas públicas. Os impostos são normalmente de incidência geral, sendo aplicáveis a uma ou mais categorias de pessoas, bens, serviços, transacções ou actividades. Uma característica adicional dos impostos é que normalmente não há qualquer relação entre os benefícios recebidos pelos contribuintes individuais e os pagamentos por eles efectuados.

4 — V. p. 57 do Recueil, versão francesa.

5 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1960 (6/60, Colect. 1954-1961, p. 545).

6 — Acórdão de 25 de Maio de 1993 (C-263/91, Colect., p. I-2755).

7 — V. n.os 14 e segs.

20. Como indica o acórdão Klomp, as contribuições para a segurança social, ainda que análogas aos impostos, são geralmente consideradas como uma categoria distinta de imposições que têm por objectivo financiar as prestações sociais e os cuidados de saúde fornecidos pelo Estado ou por outros organismos em seu nome. Na sua forma mais pura, uma contribuição para a segurança social é um pagamento feito pelos segurados e as entidades patronais a um fundo de segurança social criado para fornecer prestações sociais ou cuidados de saúde a todos os residentes de um país ou a determinadas categorias de residentes. A imposição em questão no processo Klomp é um exemplo de uma contribuição para um tal regime.

21. Todavia, as despesas relativas às prestações de segurança social e aos cuidados de saúde não são sempre totalmente financiadas pelas contribuições pagas pelos segurados e pelas entidades patronais. É usual que essas despesas sejam parcialmente financiadas pela tributação geral. No Reino Unido, por exemplo, é feita uma distinção entre as prestações efectuadas numa base contributiva que são financiadas a partir das contribuições pagas pelos segurados e pelas entidades patronais e as prestações efectuadas numa base não contributiva que são financiadas pela tributação geral; os cuidados de saúde são prestados pelo National Health Service, que é financiado essencialmente pela tributação geral [8]. Na Dinamarca, a assistência social e um certo número de prestações de segurança social são financiadas integralmente pela tributação geral [9]. Alguns Estados-Membros adoptam uma solução intermédia de financiamento das prestações de segurança social e das despesas de saúde baseada parcialmente em imposições fiscais ou parafiscais a que estão sujeitas certas pessoas ou que incidem sobre certas categorias de bens ou serviços. Em França, por exemplo, o financiamento a partir das contribuições pagas pelos segurados e as suas entidades patronais é complementado através dos impostos sobre as bebidas alcoólicas, a publicidade dos produtos farmacêuticos e a propriedade de veículos automóveis: além disso, as prestações familiares são financiadas por uma imposição geral designada *contribution sociale généralisée,* cuja introdução foi descrita por um comentador como o primeiro passo para o financiamento dos regimes de segurança social em França pela via da tributação [10]. Na Bélgica, os regimes de seguro dos trabalhadores assalariados são também financiados por imposições desse tipo, incluindo, além dos adicionais aqui em questão, imposições a que são sujeitas as empresas e os produtos farmacêuticos e que incidem sobre os produtos farmacêuticos e uma percentagem dos impostos indirectos cobrados sobre o tabaco pelas autoridades fiscais [11].

22. Assim, o facto de o rendimento dos adicionais em questão no presente processo ser atribuído a organismos que prestam serviços sociais ou cuidados de saúde, como o FNRSH ou a CRB, ou mesmo a um organismo como o INAMI, que é responsável pelo pagamento de prestações por doença e por invalidez, não é um factor decisivo para a qualificação das imposições. Esse factor, em minha opinião, cede face a outras características das imposições que indicam que podem adequadamente ser consideradas como impostos. As imposições incidem sobre as prestações de seguro de forma similar a um imposto indirecto sobre os serviços de

8 — Pieters, *op. cit.*, p. 131.
9 — Pieters, *op. cit.*, p. 53.
10 — Pieters, *op. cit.*, pp. 94 e 95.
11 — Pieters, *op. cit.*, p. 34.

seguro; têm uma incidência geral, sendo aplicáveis a todas as pessoas que subscrevam apólices de seguro automóvel; e os serviços ou prestações recebidos por cada segurado individual não estão em proporção, nem estão de qualquer forma relacionados, com o montante das imposições.

23. Além disso, uma interpretação extensiva da isenção é justificada pelo objectivo do artigo 3.°, que é o de impedir que um Estado-Membro, em particular um Estado que acolhe instituições comunitárias, obtenha uma vantagem injustificada, desviando para o Tesouro nacional fundos pagos ao orçamento das Comunidades. Este objectivo seria frustrado se os termos «impostos», «taxas» e «direitos» fossem interpretados restritivamente e não cobrissem as imposições de natureza parafiscal que não constituem a contrapartida de determinados serviços.

24. Como a Comissão observa, o Tribunal de Justiça considerou, no contexto do artigo 95.°, que uma interpretação extensiva do termo «tributação» se justifica pelos teor e objectivo da disposição. Por exemplo, no acórdão Iannelli/Meroni [12] o Tribunal de Justiça declarou:

«as imposições ou taxas não podem estar subtraídas do âmbito de aplicação do artigo 95.° do Tratado pelo facto de serem cobradas por, ou em proveito de, organismo de direito público diverso do Estado e constituírem encargo especial ou afecto a um destino particular».

25. Em todo o caso e como já sugeri, mesmo que nos presentes autos fosse consagrado o entendimento de que o adicional que é cobrado para financiar o INAMI deve ser qualificado como uma contribuição para um regime de segurança social e não como um imposto, na acepção do artigo 3.° do protocolo, as Comunidades não deixariam de estar isentas do seu pagamento. Resulta claramente do artigo 15.° do protocolo, em conjugação com os regulamentos para a sua aplicação adoptados pelo Conselho, que era intenção dos autores do protocolo que as Comunidades criassem um regime próprio de segurança social para os seus funcionários e outros agentes em vez de contribuírem para os regimes de segurança social nacionais. Como já referi, o Estatuto dos Funcionários e o Regime Aplicável aos outros Agentes estabelecem um regime de segurança social completo que cobre o pessoal abrangido por esses diplomas, incluindo o fornecimento de prestações por doença, por acidente e por invalidez: v. os artigos 72.° e 73.° do Estatuto dos Funcionários das Comunidades Europeias e os artigos 28.° e 31.° e seguintes. do Regime Aplicável aos outros Agentes. Nos termos dessas disposições, essas prestações não são de natureza complementar, mas são pagas independentemente do direito a prestações ao abrigo de outros regimes.

26. Apenas no caso dos agentes locais e auxiliares, que estão excluídos dos regimes comunitários, o Regime Aplicável aos outros

12 — Acórdão de 22 de Março de 1977 (74/76, Colect., p. 175, n.° 19).

Agentes exige que as instituições comunitárias contribuam para os regimes de segurança social nacional: v. os artigos 70.° e 80.° do Regime Aplicável aos outros Agentes.

27. Contudo e como expliquei, as imposições em questão no presente processo podem adequadamente ser consideradas como impostos dos quais a Comunidade está isenta ao abrigo do artigo 3.° do protocolo. Apesar de entender que estas imposições devem ser consideradas como impostos indirectos, a distinção entre os impostos directos abrangidos pelo primeiro parágrafo do artigo 3.° e os impostos indirectos que são abrangidos pelo segundo parágrafo não está em causa no caso em apreço.

29. O Tribunal de Justiça ainda não tinha sido solicitado a examinar a distinção entre um imposto e a remuneração de um serviço no contexto do artigo 3.° do protocolo único, mas no acórdão Van Leeuwen/ /Roterdão [13] teve ocasião de o fazer em relação ao artigo 12.° do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da CEE, um precursor da isenção em benefício dos funcionários que é prevista no artigo 13.° do protocolo único. Nesses autos, suscitava-se a questão de saber se uma taxa escolar imposta ao abrigo do direito neerlandês a um funcionário cujo filho frequentava uma escola em Roterdão estava abrangida pela isenção de impostos nacionais prevista no segundo parágrafo do artigo 12.° O Tribunal de Justiça declarou que uma taxa ou encargo pecuniário que represente a contrapartida de determinado serviço prestado pelas autoridades públicas, como a taxa escolar em questão, que, de resto, era apenas devida no ensino não obrigatório, não constituía um imposto na acepção do protocolo.

Quanto à segunda questão

28. Com a sua segunda questão, o tribunal nacional procura efectivamente saber se os adicionais aos prémios de seguros do tipo dos em causa no processo principal devem ser considerados como a remuneração de serviços de interesse geral que é excluída da exoneração prevista no terceiro parágrafo do artigo 3.° O tribunal nacional nota que há uma relação, ainda que indirecta e potencial, entre os adicionais e os serviços prestados pelas três instituições. Qualquer condutor envolvido num acidente de viação que sofra lesões corporais é susceptível de beneficiar dos serviços prestados por essas instituições.

30. Uma característica da taxa em causa nesse processo é que estava directamente relacionada com o serviço recebido pelo funcionário. Como o advogado-geral K. Roemer observou nas suas conclusões nesse processo, a *ratio* da isenção de impostos nacionais prevista no artigo 12.° não se aplica a taxas «cuja causa reside na prestação especial que é fornecida pela administração e cujo pagamento o interessado pode evitar, renunciando a beneficiar desse particular serviço» [14].

13 — Acórdão de 8 de Fevereiro de 1968 (32/67, Colect. 1965-1968, p. 755).

14 — V. p. 77 do Recueil, versão francesa.

31. As observações do advogado-geral K. Roemer põem em evidência o que, em minha opinião, constitui a distinção crucial entre o imposto e a remuneração de um serviço de interesse geral. Um imposto, como já referi, consiste num pagamento a favor da administração pública com vista a financiar as despesas públicas gerais; os benefícios recebidos pelos contribuintes individuais no quadro dessas despesas não são proporcionais aos pagamentos por eles efectuados. A remuneração de um serviço público, por outro lado, consiste no preço pago por um serviço específico. Há uma relação directa entre a remuneração e o benefício recebido.

32. A razão de ser da distinção feita no artigo 3.° é manifesta. O pagamento efectuado em troca de um determinado serviço fornecido pela administração pública de um Estado-Membro constitui uma utilização legítima dos fundos comunitários. Para todos os relevantes efeitos, é o mesmo que um pagamento feito a um fornecedor privado. O que não acontece no caso de um imposto, em que a relação entre o pagamento e os eventuais benefícios recebidos é indirecta e remota.

33. O entendimento exposto é, de resto, consistente com a jurisprudência do Tribunal de Justiça em outros domínios, designadamente, no que respeita à interpretação das directivas comunitárias sobre o IVA. Por exemplo, no processo Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise [15] o sujeito passivo, um organismo criado por decreto e encarregado de promover as vendas e melhorar a qualidade das maçãs e das pêras produzidas em Inglaterra e no País de Gales, foi autorizado a financiar as suas actividades pela imposição de uma contribuição anual obrigatória aos produtores. O Tribunal de Justiça declarou que essas actividades não constituíam «prestações de serviços, efectuadas a título oneroso» na acepção do artigo 2.° da Sexta Directiva IVA [16] porque não havia um nexo directo entre o montante das contribuições e os benefícios recebidos pelos produtores individuais. Nas palavras do advogado-geral Sir Gordon Slynn [17], a imposição tinha mais o carácter de «contribuição fixa do que de um verdadeiro pagamento por serviços».

34. O entendimento exposto é também consistente com a interpretação dada pelo Secretariado da Organização das Nações Unidas ao artigo 7.°, alínea a), da Convenção relativa aos Privilégios e Imunidades das Nações Unidas [18], que também introduz uma distinção entre os impostos e a remuneração de serviços de interesse geral. No seu parecer de 20 de Junho de 1973 [19], o Secretariado das Nações Unidas declarou que a expressão «serviços de interesse geral» se aplica apenas a determinados fornecimentos ou serviços prestados por um Governo ou uma empresa sob tutela governamental a tarifas fixas dependentes do valor dos fornecimentos ou dos serviços prestados. Além disso, as remunerações devem corresponder a serviços

15 — Acórdão de 8 de Março de 1988 (102/86, Colect., p. 1443).

16 — 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).

17 — Colect. 1988, p. 1443, mais particularmente, p. 1461.

18 — *United Nations Treaty Series*, Vol. 1, p. 15.

19 — *Annuaire juridique des Nations unies*, 1973, pp. 145 a 150.

que possam ser identificados, descritos, detalhados e calculados com precisão de acordo com uma unidade pré-determinada [20].

35. É claro que os adicionais aos prémios de seguro aqui em questão não podem ser considerados como a remuneração de serviços de interesse geral na acepção do artigo 3.° do protocolo. Não há uma relação directa entre os adicionais e os benefícios recebidos pelos segurados individuais. No que toca às Comunidades, é, em todo o caso, pouco provável que os benefícios recebidos sejam algo mais do que mínimos, pois que a maioria dos funcionários da Comunidade estão cobertos pelos regimes de segurança social instituídos ao abrigo do artigo 15.° do protocolo.

Quanto à terceira questão

36. Com a sua terceira questão, o tribunal nacional pergunta se o artigo 3.° do protocolo deve ser interpretado como aplicando-se aos impostos indirectos sobre as prestações de serviços. Como já referi, a questão suscita-se porque o artigo 3.° apenas refere «os impostos indirectos e as taxas sobre a venda que integrem os preços dos bens móveis e imóveis».

20 — V. em particular os n.os 10 e 11 do parecer.

37. À questão do tribunal nacional devia, em minha opinião, ser dada uma resposta afirmativa. Uma distinção no contexto do artigo 3.° entre os impostos que incidem sobre os bens e os que incidem sobre as prestações de serviços seria arbitrária e contrária às intenções dos autores do protocolo. A razão de ser da isenção de que beneficiam as Comunidades, nomeadamente, a de impedir que um Estado, em particular um Estado que acolhe as suas instituições, obtenha uma vantagem injustificada, desviando para o Tesouro nacional fundos pagos ao orçamento das Comunidades, aplica-se igualmente aos impostos sobre as prestações de serviços.

38. A ausência de uma referência expressa aos impostos sobre as prestações de serviços no artigo 3.° pode ser explicada pela maior importância que historicamente era atribuída à tributação dos bens. A tributação geral das prestações de serviços é de origem relativamente recente. Mesmo no quadro do sistema comum sobre o IVA, foi só com a Sexta Directiva IVA que entrou em vigor, em 1 de Janeiro de 1978, que todas as prestações de serviços ficaram abrangidas pela incidência do imposto; nos termos do artigo 6.°, n.° 2, da Segunda Directiva IVA [21] somente os serviços enumerados no anexo B eram obrigatoriamente tributáveis.

21 — Directiva 67/228/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 — estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

39. Além disso, resulta da circular administrativa em anexo à resposta do Governo belga a uma questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça que as autoridades belgas consideram que o IVA sobre as prestações de serviços está abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 3.° do protocolo. Resulta ainda dos documentos apresentados pela Comissão em resposta à mesma questão que outros Estados-Membros também consideram que o IVA sobre as prestações de serviços está abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção.

Conclusão

40. Por conseguinte, entendo que as questões submetidas ao Tribunal de Justiça pelo tribunal de première instance de Bruxelas, devem ser respondidas do seguinte modo:

«1) O segundo parágrafo do artigo 3.° do Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias aplica-se aos adicionais aos prémios de seguros impostos por lei sobre as prestações de serviços de seguros do ramo automóvel para financiar organismos como o INAMI, o FNRSH e a CRB, mesmo quando nos termos do direito interno esses adicionais sejam considerados como contribuições sociais.

2) Esses adicionais não constituem a remuneração de serviços de interesse geral, na acepção do terceiro parágrafo do artigo 3.° do protocolo.

3) O segundo parágrafo do artigo 3.° do protocolo aplica-se aos impostos indirectos que incidem sobre as prestações de serviços.»