CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGIOS COSMAS

apresentadas em 8 de Junho de 1995 *

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça é solicitado a interpretar o artigo 13.°, parte A, n.° 2, alínea a), da 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 (a seguir «Sexta Directiva») [1].

I — O litígio

2. A recorrente no processo principal, W. Bulthuis-Griffioen (a seguir «recorrente») explora um infantário desde 1988. Nos anos de 1989 e 1990, não pagou imposto sobre o volume de negócios relativamente às receitas realizadas pelos serviços que presta. A recorrente sustenta que, no presente caso, se aplica às prestações de serviço por ela efectuadas a isenção prevista no artigo 11.°, n.° 1, primeira parte, e na alínea f) da Wet op de omzetbelasting 1968 (lei neerlandesa de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «lei de 1968»). Essa disposição prevê que os fornecimentos de bens e as prestações de serviços de natureza social e cultural fiquem isentos de imposto sobre o volume de negócios. A isenção em causa pressupõe que o prestador desses serviços não prossegue fins lucrativos.

3. Considerando que o pressuposto da não prossecução de fins lucrativos não se verificava no caso em apreço e, consequentemente, que não era aplicável à recorrente a isenção em questão, o Inspecteur der Omzetbelasting (inspector das finanças, a seguir «inspector») procedeu à correcção da liquidação do imposto. O interessado recorreu deste acto para o Gerechtshof te Amsterdam.

Como se precisa na decisão de reenvio, em primeiro lugar, o litígio entre as partes incide na questão de saber se a recorrente prossegue fins lucrativos na exploração do infantário e, em segundo lugar, em caso de resposta negativa a esta questão, «as partes não estão em desacordo em qualificar como erro a correcção da liquidação do imposto».

4. A recorrente alegou no tribunal de reenvio que, mesmo que ela procure obter receitas líquidas da exploração do infantário, essas receitas, tendo também em conta o aspecto

* Língua original: grego.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

estrutural da exploração [2], são mais baixas do que a «remuneração do trabalho», isto é, do que a remuneração que receberia por um trabalho semelhante ao que ela própria efectua. Invoca a jurisprudência do acórdão Hoge Raad relativa à aplicação do disposto no artigo 11.°, alínea c), da já referida lei neerlandesa. Este tribunal, tal como é referido na decisão de reenvio, decidiu que não existe objectivo lucrativo quando o empresário não tem a possibilidade de realizar através da sua actividade receitas que ultrapassem a denominada «remuneração do trabalho» correspondente a essas actividades. Por outro lado, o inspector admite que as receitas que resultam, estruturalmente falando, da exploração do infantário são mais baixas do que a remuneração do trabalho correspondente às actividades da recorrente. Sustenta, porém, que existe fim lucrativo sempre que o objectivo seja a obtenção de resultados positivos. É o que acontece no caso em apreço, uma vez que a recorrente assegura com essas receitas o seu sustento.

5. Segundo a disposição controvertida da legislação neerlandesa e, especialmente, o artigo 11.°, n.° 1, primeira parte, e a alínea f), da lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, já referida, estão isentos de imposto sobre o volume de negócios os fornecimentos de bens e serviços de natureza social e cultural definidos em disposições administrativas gerais, desde que as empresas não prossigam fins lucrativos e desde que daí não resulte uma perturbação sensível das condições de concorrência relativamente às empresas que visam fins lucrativos. Esta disposição é precisada pelo artigo 7.°, n.° 1, do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «Besluit»), que define como actividades deste tipo também os serviços enumerados no anexo B da referida Besluit. Como é explicado na decisão de reenvio, «neste anexo, tal como vigorou até 1 de Julho de 1989, referiam-se na alínea b) — no que interessa ao caso em apreço — os fornecimentos e os serviços efectuados pelas entidades abaixo indicadas, desde que não prossigam fins lucrativos: 2. As colónias de férias, as creches, os infantários e as escolas ao ar livre. No mesmo anexo B, na versão em vigor a partir de 1 de Julho de 1989, referem-se na alínea b) — no que interessa ao caso em apreço — os fornecimentos e serviços constantes do artigo 7.° da Besluit, efectuados pelas entidades abaixo designadas, desde que não visem fins lucrativos: 6. Instituições de acolhimento de crianças e escolas para crianças atingidas por doença de longa duração». O tribunal de reenvio considera facto assente que a recorrente explora uma empresa abrangida na previsão dos n.os 2 e 6, *supra*.

6. Como resulta da decisão de reenvio, mas também das observações da recorrente, do Governo neerlandês e da Comissão, apresentadas durante o processo no Tribunal de Justiça, o disposto no artigo 11.°, n.° 1, alínea f), da lei de 1968 transpõe para o direito neerlandês a Sexta Directiva e especialmente o disposto no artigo 13.°, parte A, n.° 1, alínea

2 — A este respeito, a recorrente alega — e o tribunal de reenvio considera o facto provado — que a capacidade de rendimento da empresa e as condições de concorrência não permitem receitas maiores do que as que realizaria se exercesse a mesma actividade no quadro de uma relação de trabalho subordinado.

g), da directiva, em conjugação com o disposto no artigo 13.°, parte A, n.° 2, alínea a), da mesma directiva.

Nestas condições, considerando que o legislador pretendeu atribuir ao requisito de não prossecução de fins lucrativos, constante do artigo 11.°, n.° 1, alínea f), da lei neerlandesa de 1968, o mesmo significado da condição constante do artigo 13.°, parte A, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, o tribunal nacional julgou necessário submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE.

II — A questão prejudicial

7. A Segunda Secção do Contencioso Fiscal do Gerechtshof te Amsterdam pede que o Tribunal de Justiça se pronuncie a título prejudicial sobre a seguinte questão:

«O facto de um empresário, pessoa singular, procurar, no plano estrutural, realizar um resultado de exploração positivo, de forma a que o montante das receitas exceda o montante das despesas efectuadas, mas em que o excedente não chega a ultrapassar o montante de uma remuneração razoável dos trabalhos efectuados pelo próprio empresário, constitui 'obtenção sistemática de lucro', na acepção do artigo 13.°, parte A, n.° 2, 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?»

Deve precisar-se a este respeito que a decisão de reenvio julga provado que a recorrente, no exercício das actividades em discussão, tem seguramente como objectivo a realização de receitas — que aliás realiza — mas, tomando em consideração a estrutura da empresa, esse objectivo não tem, no entanto, como finalidade a realização de receitas que excedam a remuneração do trabalho que a recorrente poderia reclamar para as actividades que exerce no quadro da exploração do infantário.

Segundo a decisão de reenvio, o problema no presente litígio reside no significado que deve ser dado, à luz do caso da recorrente, à expressão «obtenção sistemática de lucro» e, mais precisamente, em saber se, para a definição de lucro, deve ser tomada em consideração a remuneração do trabalho respeitante às actividades que a própria recorrente exerce no quadro da exploração do seu infantário.

III — Quadro legislativo e jurisprudencial

8. A Sexta Directiva, no artigo 13.°, parte A, n.° 1, alínea g), prevê:

«A) *Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral*

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas 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 reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

...»

O n.° 2, alínea a) do mesmo artigo dispõe:

«2. a) Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.° 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

— os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem, em caso algum, ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

...»

9. Assim, o artigo 13.°, parte A, consagra uma isenção fiscal a favor de determinadas actividades económicas de interesse geral, isenção que depende de determinadas condições.

A primeira condição está relacionada com a natureza da actividade. Refere-se a prestações de serviço e fornecimentos de bens estreitamente conexos com a assistência social e com a segurança social.

A segunda condição refere-se à entidade que pratica essa espécie de actividades. Relativamente às actividades enumeradas na alínea g) do artigo em causa, prevê-se a isenção desde que essas actividades sejam exercidas por *organismos de direito público* ou por *outros organismos* reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa.

A terceira condição respeita à inexistência de fim lucrativo. Refere-se ao caso que constitui o objecto da presente questão prejudicial. O n.º 2 do artigo 13.º, parte A, confere aos Estados-Membros a faculdade — utilizada neste caso pelo legislador neerlandês — de fazer depender a isenção de determinadas condições, entre as quais se inclui a não obtenção sistemática de lucro. O legislador comunitário pretendeu desta forma autorizar o legislador nacional a excluir da isenção fiscal determinadas actividades de interesse geral exercidas com o objectivo de realização sistemática de lucro, na acepção de procura permanente de receitas de exploração da actividade em causa.

10. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta que as disposições em causa do artigo em discussão da Sexta Directiva, que introduzem excepções à regra geral de imposição das actividades económicas, devem ser interpretadas em sentido estrito, de modo a não exceder o que é expressa e claramente determinado por esse artigo. Assim, no acórdão de 26 de Março de 1987 [3], o Tribunal de Justiça sublinhou que «a Sexta Directiva caracteriza-se pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas». No acórdão de 15 de Junho de 1989 [4], decidiu que «no que se refere ao regime das isenções estabelecido por esta directiva, decorre do seu décimo primeiro considerando que estas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que... devem ser inseridas no contexto geral do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, instaurado pela Sexta Directiva». Segundo o mesmo acórdão, «os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo» [5].

11. Por outro lado, como o Tribunal de Justiça admitiu no seu acórdão de 11 de Julho de 1985 [6], «se é verdade que essas isenções (as previstas no artigo 13.º, parte A, n.º 1, da directiva) beneficiam actividades que prosseguem determinados objectivos, a maior parte dessas disposições definem igualmente as entidades económicas autorizadas a efectuar as prestações que estão isentas».

3 — Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 19).

4 — Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 11).

5 — V. acórdão já referido na nota 4, n.º 13.

6 — Comissão/Alemanha (107/84, Recueil, p. 2655, n.º 13).

Por conseguinte, essas actividades não logram obter a isenção a não ser que sejam realizadas por determinadas entidades que, no caso da alínea g), têm que ser «organismos de direito público ou... outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa».

Do disposto no artigo 13.°, analisado no seu conjunto, resulta que algumas das isenções nele previstas se referem expressamente a serviços e fornecimentos de bens prestados por «organismos».

Assim, por exemplo, no caso da isenção da alínea b), trata-se de «organismos de direito público ou... estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos». Do mesmo modo, a isenção da alínea i) refere-se a «organismos de direito público... e (a) outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos». Nas alíneas l) e m), as isenções dizem respeito a «organismos sem fins lucrativos», e a isenção da alínea n) diz respeito a «organismos de direito público ou... outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa». Nas alíneas g) e h), contemplam-se os «organismos de direito público ou... outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa».

Põe-se, portanto, a questão de saber se a recorrente, que explora um infantário como foi dito acima, pode ser considerada «outro organismo», na acepção da disposição em causa da Sexta Directiva.

IV — Resposta à questão prejudicial

12. À luz da jurisprudência que acabo de citar, considero que, antes de responder à questão prejudicial e com o objectivo de fornecer ao tribunal de reenvio todos os elementos indispensáveis de interpretação da disposição controvertida para a solução do litígio, é necessário esclarecer, como o sublinha também a Comissão nas suas observações, se, segundo o exacto significado dessa disposição da Sexta Directiva, um caso como o da recorrente se inclui entre as entidades económicas que têm direito a isenção do imposto relativamente a determinadas prestações.

Noutros casos de isenção, porém, esta condição não existe. É o caso, entre outros, das isenções da alínea c), relativas a prestações efectuadas no quadro do exercício de actividades médicas e paramédicas, da alínea e), que se refere a prestações de serviços efectuadas pelos mecânicos dentistas no âmbito da sua actividade, e da alínea j), que respeita às lições dadas, a título pessoal, por docentes. Nestes casos, é evidente que as prestações de

serviços ou os fornecimentos de bens são efectuados por pessoas singulares.

13. Esta comparação leva à conclusão de que, de cada vez que as disposições do artigo 13.° prevêem que uma actividade isenta tenha que ser efectuada por um «organismo», a isenção prevista não logra aplicação quando a entidade económica é uma pessoa singular.

Esta interpretação é corroborada igualmente pela formulação do artigo 13.°, parte A, n.° 2, alínea a), que prevê, entre as condições das quais pode depender a isenção dos organismos em causa, que «os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos» e que «devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito». Ora, não se pode considerar que estas condições dizem respeito a pessoas singulares.

14. Do que fica dito resulta que a recorrente não cabe no conceito de «organismo» e que, portanto, não se enquadra *ratione personae* no âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 13.°, parte A, n.° 1, alínea g). Em consequência, as receitas dos serviços que presta não estão isentas de imposto sobre o volume de negócios.

15. Chego, portanto, à conclusão de que a resposta à questão prejudicial em apreço deve esclarecer que um empresário que, como a recorrente, exerce actividades isentas de imposto, como pessoa singular, não se enquadra no âmbito de aplicação subjectivo da disposição controvertida do artigo 13.°, parte A, n.° 1, alínea g), da Sexta Directiva, uma vez que esse empresário não pode ser caracterizado como «organismo» na acepção da disposição em questão.

16. Sem prejuízo de quanto foi dito, deve, neste ponto, examinar-se a questão de interpretação da expressão «obtenção sistemática de lucro» e isso à luz do caso da recorrente. Como acima se esclareceu, a questão que se coloca no caso em apreço é a de saber se se pode falar em obtenção sistemática de lucro quando o empresário em causa não tem a possibilidade de realizar receitas que ultrapassem a remuneração que poderia pedir por um trabalho semelhante àquele que efectua no âmbito da exploração da empresa. A resposta a esta questão deve ser dada no quadro da interpretação estrita das disposições sobre isenção do imposto da Sexta Directiva, que, como já foi dito acima, tem sido seguida de modo constante pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

17. Como resulta da decisão de reenvio, mas também das observações da própria recorrente no Tribunal de Justiça, esta, no exercício da actividade em discussão, procura,

seguramente, realizar receitas, embora essa procura não tenha como finalidade a realização de receitas que excedam a remuneração do trabalho. O funcionamento do infantário constitui para a recorrente uma empresa que explora para prover às suas necessidades. Existe, por conseguinte, neste caso, uma procura constante de realização de resultados positivos. Também não há dúvida de que a recorrente retira efectivamente um resultado positivo da exploração da empresa em causa, dado que realiza receitas superiores às despesas. Assim, a empresa em questão constitui uma fonte constante de receitas para a recorrente.

18. Considero que esta conclusão não se altera apenas pelo facto de o resultado da exploração não exceder, e não poder exceder, uma determinada quantia que é inferior ou, em qualquer caso, não superior, à remuneração do trabalho que a recorrente poderia pedir pelo exercício das mesmas actividades no quadro de uma relação de trabalho.

Existe ainda nesse caso procura de resultados positivos, mesmo que as receitas não ultrapassem a remuneração do trabalho e sejam apenas suficientes para cobrir as necessidades de subsistência do empresário.

19. Julgo que um empresário que, como a recorrente, através das actividades que exerce por conta própria, pretende realizar receitas para cobrir as suas necessidades de subsistência, visa a obtenção de lucro de modo sistemático. Esta avaliação não se altera em função do montante das receitas. Mesmo que as receitas líquidas sejam inferiores às que poderia realizar um profissional que efectuasse, como assalariado, as mesmas actividades, dificilmente se pode defender que esse profissional não procura a obtenção sistemática de lucro.

Evidentemente, o julgamento sobre a existência ou inexistência, em cada caso particular, de procura de lucro constitui matéria de facto, cuja apreciação incumbe ao tribunal nacional.

V — Conclusão

20. Tendo em conta quanto precede e com a reserva de que a recorrente, como pessoa singular, não se enquadra no âmbito de aplicação subjectivo da disposição controvertida, proponho que o Tribunal dê a seguinte resposta à questão que lhe foi submetida pelo Gerechtshof te Amsterdam:

«Na acepção do artigo 13.°, parte A, n.° 2, alínea a), da 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, existe

obtenção sistemática de lucro quando o empresário procura obter, através do exercício de uma actividade, resultados positivos, de modo a que as receitas realizadas excedam as despesas efectuadas, independentemente do montante das receitas, e ainda que, de um ponto de vista estrutural, as receitas que se visam alcançar não possam ser superiores à remuneração julgada razoável do trabalho desse mesmo empresário.»