CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
F. G. JACOBS
apresentadas em 25 de Setembro de 1997 *

1. No presente processo, o Finanzgericht des Landes Brandenburg submete ao Tribunal de Justiça a questão de saber se, ao reduzir a sua produção de batatas em troca de um subsídio nacional, um agricultor presta um serviço a título oneroso na acepção da Sexta Directiva IVA [1].

Disposições comunitárias pertinentes

2. O n.º 1 do artigo 2.º da Sexta Directiva determina que:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

3. O n.º 1 do artigo 6.º da Sexta Directiva determina que:

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

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

...

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

— na execução de um serviço prestado em consequência de acto de administração pública ou em seu nome ou por força da lei.»

* Língua original: inglês.

1 — 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).

4. Na época dos factos, isto é, em 1990, o artigo 12.°, n.° 3, da Sexta Directiva tinha a seguinte redacção:

«A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado será fixada por cada Estado-membro em uma percentagem da matéria colectável igual para as entregas de bens e para as prestações de serviços.»

5. O n.° 3 do artigo 12.° foi alterado pela Directiva 92/77/CEE do Conselho [2], a que os Estados-Membros deviam dar cumprimento o mais tardar em 31 de Dezembro de 1992. Na medida que aqui importa, o artigo 12, n.° 3, alínea a), da Sexta Directiva determina:

«A partir de 1 de Janeiro de 1993, os Estados-Membros aplicarão uma taxa normal que, até 31 de Dezembro de 1996, não pode ser inferior a 15%.

...

Os Estados-Membros podem também optar entre uma ou duas taxas reduzidas, aplicáveis apenas às categorias de bens e serviços especificados no anexo H e que não podem ser inferiores a 5%.»

6. O Anexo H, inserido pela Directiva 92/77, inclui:

«Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal; animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos; produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares.»

Matéria de facto e questões do órgão jurisdicional nacional

7. A Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (a seguir «Landboden»), recorrente no processo principal, é a sucessora jurídica da Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (a seguir «Bronkow»). Em 1990, a Kreisverwaltung Calau (autoridade local de Calau), a Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (ser-

2 — Directiva do Conselho de 19 de Outubro de 1992 que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do IVA) (JO L 316, p. 1).

viço da alimentação, agricultura e florestas) pagou um subsídio à Bronkow, ao abrigo do decreto de 13 de Julho de 1990 que se destina à promoção da cultura agrícola extensiva [3]. O subsídio, de um montante de 348 660 DM, foi pago para compensar uma redução de 20% na produção anual de batatas da Bronkow. Na declaração fiscal sobre o volume de negócios para o ano de 1990, a Bronkow não incluiu o subsídio no volume de negócios a tributar, o que deu origem a um reembolso do imposto sobre o volume de negócios para aquele ano. Na sequência de um inquérito, as autoridades fiscais concluíram que a Bronkow devia ter incluído o subsídio no volume de negócios a tributar e emitiram o correspondente aviso de liquidação adicional.

8. No processo que se seguiu, o Finanzgericht decidiu submeter as seguintes questões a título prejudicial:

«a) 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 n.º 1 do artigo 6.º 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 (a seguir "Sexta Directiva"), em benefício de determinado credor de prestações?

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

c) 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.º, n.º 3, em conjugação com o Anexo H da Sexta Directiva?»

3 — Este termo, de certa forma equívoco, que não aparece no Shorter Oxford Dictionary, é utilizado pela legislação comunitária no sentido de redução da produção agrícola: v., por exemplo, Regulamento (CEE) n.º 797/85 do Conselho, de 12 de Março de 1985, relativo à melhoria da eficácia das estruturas agrícolas (JO L 93, p. 1; EE 03 F34 p. 66), e Regulamento (CEE) n.º 1760/87 do Conselho, de 15 de Junho de 1987, que altera os Regulamentos n.º 797/85, (CEE) n.º 270/79, (CEE) n.º 1360/78 e (CEE) n.º 355/77 no que diz respeito às estruturas agrícolas e adaptação da agricultura à nova situação dos mercados e à preservação do espaço rural (JO L 167, p. 1). Segundo o *Times* de 23 de Janeiro de 1989, a «*extensification* designa, na gíria comunitária, uma forma de cultura menos intensiva, que compensa o facto de os rendimentos serem menores através da economia em forragens, adubos e pesticidas». *Fonte:* Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

O acórdão proferido no processo Mohr

9. Na pendência do presente processo, o Tribunal de Justiça proferiu o acórdão Mohr [4], no qual declarou que o compromisso de abandonar a produção de leite, tomado por um produtor no âmbito de um regulamento comunitário, não constitui uma prestação de serviços. Por conseguinte, a indemnização recebida pelo agricultor ao abrigo do regulamento não estava sujeita ao IVA. O Tribunal de Justiça chegou a esta conclusão com base no seguinte raciocínio:

«... ao compensar os produtores que se comprometem a cessar a produção de leite, 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 de leite não traz à Comunidade nem às autoridades nacionais benefícios susceptíveis de permitir considerá-los consumidores de um serviço. O compromisso em causa não constitui, portanto, uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da directiva.»

4 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-215/94, Colect., p. I-959).

10. A Comissão considera que o raciocínio do Tribunal de Justiça no acórdão Mohr é igualmente aplicável ao subsídio em causa no presente processo, que é um subsídio concedido pelas autoridades públicas para compensar a redução da produção no quadro de um regime nacional de intervenção. Partilho este ponto de vista.

11. No entanto e como a seguir explico, o Finanzamt e o Governo alemão criticam a solução adoptada no processo Mohr e sustentam que o Tribunal de Justiça não devia torná-la extensiva ao presente caso.

Análise das questões

12. É possível afirmar, com alguma razão, que faz pouco sentido, se é que faz algum, tributar os subsídios com IVA. Desta forma, a autoridade pública recupera pura e simplesmente dinheiro concedido por ela ou por outra autoridade pública; neste último caso, a tributação de subsídios conduz indiscutivelmente a uma forma indirecta — e onerosa — de redistribuir rendimentos entre as autoridades públicas. A tributação nacional dos subsídios comunitários mais não seria, por exemplo, do que um desvio de receitas do orçamento comunitário para o orçamento de um Estado-Membro (com excepção, obviamente, do elemento do IVA que faz parte das

receitas próprias da Comunidade e que reverteria para a Comunidade).

13. Além disso e a menos que o montante recuperado no imposto seja compensado com o aumento correspondente do montante do subsídio, a tributação reduzirá os efeitos económicos pretendidos com a concessão do subsídio. Se o beneficiário pode optar entre vender a sua produção e aceitar um subsídio em troca da sua não comercialização, a tributação do subsídio torná-lo-á menos atractivo.

14. A Sexta Directiva prevê a tributação dos subsídios só em termos limitados. O artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), inclui na matéria colectável as «subvenções directamente relacionadas com o preço» das operações. Assim, o subsídio será incluído na matéria colectável se o seu pagamento estiver sujeito à condição de o beneficiário fornecer bens ou serviços. Por exemplo, uma medida de ajuda através da qual um agricultor recebe um certo montante por cada produto vendido faz parte da contrapartida pelo fornecimento. Pelo contrário, os subsídios menos relacionados com os fornecimentos concretos e mais vocacionados para o melhoramento da situação económica das empresas não fazem parte da matéria colectável. Exemplos desse tipo de subsídios são os que se destinam à aquisição de bens, à cobertura dos prejuízos e à reestruturação de uma empresa.

15. A distinção operada pela Sexta Directiva levanta algumas dificuldades. Como a Comissão observou no seu primeiro relatório [5]:

«O artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da directiva determina que as subvenções recebidas por um sujeito passivo e que estejam "directamente relacionadas com o preço" das operações por ele efectuadas devem ser incluídas na matéria colectável, a título de elementos do preço pagos por terceiros. Embora, numa primeira análise, seja relativamente fácil de considerar como "directamente relacionados com o preço" as subvenções cujo montante é determinado quer por referência ao preço de venda dos bens ou dos serviços fornecidos, quer em função das quantidades vendidas, quer ainda em função do custo dos bens ou dos serviços oferecidos ao público gratuitamente, subsistem as maiores dúvidas no que respeita a outros tipos de subvenções, como as ditas de equilíbrio ou ditas de funcionamento, cujo pagamento se destina a sanear a situação económica de uma empresa e que são concedidas sem referência explícita a um qualquer preço. A ausência de uma distinção essencial entre estes dois tipos de subvenções (tendo as que estão "directamente relacionadas com o preço" na maior parte dos casos também uma finalidade de saneamento), associada ao facto de um Estado-Membro poder converter uma subvenção do primeiro tipo numa subvenção do segundo, ilustra a fragilidade de uma distinção baseada em critérios puramente formais (a forma como o subsídio é concedido) e, consequentemente, a formulação inadequada da directiva nesta matéria.»

5 — Primeiro relatório da Comissão ao Conselho sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, apresentado em aplicação do artigo 34.° da Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, COM(83) 426 final, de 14 de Setembro de 1983, p. 37.

16. No entanto, o tratamento reservado às subvenções pela Sexta Directiva pode considerar-se conforme com a regra geral segundo a qual deve existir uma relação directa entre o fornecimento e a contrapartida [6]. Esse tratamento também se poderá justificar pelo facto de os subsídios concedidos com referência a fornecimentos específicos produzirem, provavelmente, um impacto mais directo sobre a concorrência. Pelo menos à primeira vista, os argumentos no sentido de integrar este tipo de subvenções no preço pago pelo consumidor (ou por conta deste) parecem prevalecer.

17. Seja qual for a justificação para a condição prevista na Sexta Directiva, parece claro que o subsídio aqui em causa não preenche essa condição.

18. Em primeiro lugar, é claro que não está directamente relacionado com o fornecimento de produtos aos consumidores. Consequentemente, não faz parte da contrapartida pela entrega de bens, na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva. Pelo contrário, o seu objectivo, ao limitar o fornecimento do produto, é o de estabilizar o mercado. Destina-se a melhorar a situação do agricultor, em parte, compensando-o pela produção perdida e, em parte, provocando uma subida do preço dos produtos vendidos aos consumidores. Por isso, o subsídio pode ser distinguido de uma subvenção destinada a apoiar os preços como a anteriormente descrita e que tem por objectivo melhorar a situação financeira do agricultor, subsidiando determinados fornecimentos de produtos.

19. No entanto, o Finanzamt e o Governo alemão defendem que, embora não possa considerar-se como parte da contrapartida pela entrega de bens abrangida pelo artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), o subsídio controvertido está abrangido pela Sexta Directiva enquanto contrapartida pela prestação de um serviço. O facto de o agricultor limitar a produção ou de restringir a comercialização de determinado produto é um serviço autónomo, distinto do fornecimento de produtos aos consumidores e que tem a sua própria contrapartida. Foi sustentado que, ao exigir que a autoridade pública adquira os bens ou serviços para seu próprio uso, o Tribunal de Justiça acrescentou uma condição não prevista na Sexta Directiva. O Governo alemão apoia esta conclusão dando o exemplo — de certo modo exótico — de um indivíduo que compra uma ilha nos mares do sul; a venda da ilha constituiria uma entrega de bens na acepção da Sexta Directiva, independentemente de o indivíduo a utilizar ou não. O Governo alemão acrescenta que um subsídio pode constituir a contrapartida por uma prestação de serviços mesmo quando seja pago no interesse geral.

20. O Governo alemão considera que a solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no processo Mohr conduz a uma distorção da

6 — V., entre os acórdãos mais recentes, os proferidos pelo Tribunal de Justiça em 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Colect., p. I-5311), e Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339).

concorrência. Dá o exemplo de um agricultor que cultiva determinados produtos por um custo de 100 DM. Contudo, as condições do mercado são tais que ele apenas conseguiria vender a sua produção por 1 DM. Para compensar o prejuízo, a Comunidade paga-lhe 99 DM. Nos termos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), a matéria colectável seria de 100 DM. Se, pelo contrário, a Comunidade tivesse comprado o produto por 100 DM de modo a estabilizar o mercado, o subsídio, segundo o Governo alemão, não estaria sujeito ao IVA em razão do acórdão proferido no processo Mohr. Sublinha que o sujeito passivo actua do mesmo modo e recebe o mesmo rendimento; no entanto, efectua uma entrega sujeita a IVA num caso mas não o faz no outro.

21. O exemplo dado pelo Governo alemão não é completamente apropriado porque, como a seguir explicarei, no segundo exemplo existe, a meu ver, uma entrega de bens na acepção da Sexta Directiva. Mas a argumentação do Governo alemão comporta uma irregularidade mais elementar: não reconhece que o IVA não é um imposto sobre o rendimento, mas sim sobre o consumo. O rendimento do sujeito passivo só tem importância para efeitos do IVA se constituir a contrapartida por uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços a um consumidor. Não havendo consumo, também não deve haver IVA.

22. A este propósito, é necessário distinguir entre as entregas de bens e as prestações de serviços. Como o Governo alemão ilustra com o exemplo da ilha dos mares do sul, uma entrega de bens por um sujeito passivo acarreta sempre um consumo, independentemente da utilização, se alguma houver, que lhes é dada. O consumo, para efeitos do IVA, não significa uma utilização real, mas apenas a aquisição do direito de dispor dos bens como proprietário. Quando os bens passam pelo circuito comercial devem ser sujeitos a IVA; a missão das autoridades fiscais seria impossível se tivessem de apurar se os bens são objecto de um gozo efectivo.

23. Assim, se uma autoridade pública compra um terreno tendo em vista a construção de uma auto-estrada e se, finalmente, nada constrói, continua a haver uma entrega de bens. Além disso, o facto de a aquisição ter sido feita no interesse público e no quadro de uma política de transportes idónea não a exclui do âmbito de aplicação do IVA. Como já referi, no exemplo apresentado pelo Governo alemão, da aquisição de bens pela Comissão ou por um organismo de intervenção, existe indubitavelmente uma entrega de bens.

24. A situação é, porém, mais complexa no que respeita aos serviços. Os serviços são definidos na Sexta Directiva em termos residuais como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens». A aquisição de um serviço é mais difícil de verificar do que a aquisição de bens. Qualquer pagamento, excepto, talvez, a doação, está sujeito

a condições cujo preenchimento podia, por extensão semântica, ser qualificado como um serviço.

25. Para determinar se foi prestado um serviço na acepção da Sexta Directiva, é necessário, no entanto, analisar a transacção à luz dos objectivos e características do sistema comum do IVA. 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), tem a seguinte redacção:

«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.

...»

26. A transacção no caso vertente não corresponde a esta definição. Não existe consumo. O agricultor não entrega bens a um consumidor, não presta serviços a um consumidor identificável e não fornece qualquer vantagem susceptível de ser considerada como um elemento constitutivo do custo da actividade de outra pessoa na cadeia comercial.

27. No despacho de reenvio dos presentes autos, proferido antes do acórdão Mohr, o órgão jurisdicional nacional chegou a uma conclusão semelhante a propósito da legislação alemã:

«... é duvidoso quem possa ser o credor das eventuais prestações. O n.° 1, ponto 1, primeiro período, do § 1 da Umsatzsteuergesetz (lei sobre o volume de negócios a seguir "UStG") (RDA e República Federal da Alemanha) não afirma expressamente que a prestação deva ser efectuada em benefício de determinado credor. Contudo, esta exigência resulta, desde logo, da natureza da matéria e do carácter do imposto sobre o volume de negócios enquanto imposto sobre o consumo, bem como de numerosos outros preceitos da UStG, que o pressupõem como uma evidência (por exemplo, os §§ 3, n.° 1, 6, n.° 2, 7, 9, n.° 1, e 10, n.° 2, da UStG (RDA e República Federal da Alemanha). Falta frequentemente um tal credor das prestações nos casos de subsídios públicos. Na medida

em que a actuação beneficiada do sujeito passivo é do interesse público, seria possível considerar o público como credor da prestação. No entender desta secção, porém, o público não constitui um credor concreto de prestações, como tem que existir em procedimentos tributáveis a nível do imposto sobre o volume de negócios. O serviço que paga o subsídio também não pode ser considerado credor da prestação. O sujeito passivo não efectua qualquer prestação concreta em relação àquele. Não limita a sua produção agrícola em benefício do serviço que concede o subsídio...»

28. A situação no caso *sub judice* pode ser confrontada com a situação em que o concorrente de um sujeito passivo celebra um acordo (possivelmente anticoncorrencial) destinado a limitar a produção do sujeito passivo. Ao pagar ao sujeito passivo para que ele actue neste sentido, o concorrente espera aumentar o preço dos seus bens. O serviço adquirido ao sujeito passivo é manifestamente um elemento constitutivo do preço de venda do concorrente, ao mesmo título que o custo da matéria-prima ou da mão-de-obra. O concorrente é um consumidor identificável do serviço prestado pelo sujeito passivo, que consiste em limitar a produção ou renunciar à comercialização.

29. Todavia, no caso presente, ao defender que se trata de um serviço para efeitos do IVA, o Finanzamt está, de facto, a contornar a regra segundo a qual apenas as subvenções relacionadas com o preço fazem parte da matéria colectável. Além disso, no caso de um subsídio como o que está aqui em causa, o Finanzamt passaria a poder tributar não só o aumento do preço dos bens vendidos resultante da diminuição dos fornecimentos (aumento que pode ser bem mais importante do que o montante do subsídio concedido), mas igualmente o subsídio.

30. Pode igualmente observar-se que o artigo 12.°, n.° 3, alínea a), da Sexta Directiva, em conjugação com o Anexo H, prevê taxas reduzidas apenas para os fornecimentos de produtos alimentares e não para os serviços que consistem em limitar a produção ou a não comercialização de produtos alimentares. O Governo alemão defende, a meu ver correctamente — em resposta à alínea c) das perguntas submetidas pelo órgão jurisdicional nacional —, que a prestação de tais serviços não pode beneficiar da taxa reduzida. O ponto de vista do Governo alemão conduz, portanto, ao resultado aberrante que consiste em tributar a uma taxa normal a compensação paga pelo não fornecimento de produtos alimentares aos consumidores, ao passo que tais bens, se tivessem sido vendidos, poderiam ter beneficiado de uma taxa reduzida, nos termos da opção facultada aos Estados-Membros pelas disposições acima referidas.

31. Por outro lado e contrariamente ao defendido pelo Governo alemão, não me parece que exista qualquer anomalia no facto de um agricultor, ao aceitar um subsídio, evitar o pagamento do IVA. A resposta a este argumento é, uma vez mais, que o IVA não é um imposto sobre o rendimento, mas sobre o consumo.

Conclusão

32. Consequentemente, proponho que às questões submetidas pelo Finanzgericht des Landes Brandenburg seja dada a seguinte resposta:

«Um subsídio nacional pago a um agricultor para a promoção da cultura extensiva de batatas não constitui a contrapartida de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços, na acepção do artigo 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.»