CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CARL OTTO LENZ apresentadas em 12 de Fevereiro de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

A — Exposição dos factos

1. A acção por incumprimento que hoje vamos analisar refere-se à questão de saber se o reino dos Países Baixos, demandado, está obrigado, por força do direito comunitário, a submeter ao imposto sobre o valor acrescentado as funções públicas exercidas pelos notários e oficiais de justiça.

2. A Comissão das Comunidades Europeias, demandante, vê no facto de o demandado não submeter essas profissões ao IVA uma violação da sexta directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [1]. A Comissão considera que os serviços prestados pelos notários e oficiais de justiça é uma «actividade económica», na acepção da sexta directiva, que define este conceito de forma autónoma.

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

— declarar que o demandado, ao não submeter ao regime do imposto sobre o valor acrescentado as actividades públicas exercidas a título oneroso pelos notários e oficiais de justiça, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, nomeadamente dos artigos 2.° e 4.°, n.os 1, 2 e 4, da sexta directiva do Conselho de 17 de Maio de 1977;

— condenar o demandado nas despesas.

4. O *demandado pede* o não provimento à acção e a condenação da demandante nas despesas.

5. O demandado é de opinião que é manifesto, tendo em conta a organização legal das profissões e as atribuições dos notários e oficiais de justiça, que as suas actividades consistem em actos oficiais praticados por um organismo público no interesse geral. Tais actividades não corresponderiam ao conceito de actividade económica, visto que as leis normais de economia não lhes seriam aplicáveis.

6. O demandado afirma, a título subsidiário, que pelo menos a disposição excepcional do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva, que estabelece que os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não estão sujeitos a IVA, aplica-se, aos actos oficiais dos notários e oficiais de justiça.

7. As partes esclareceram na audiência que, nos Países Baixos, a actividade dos advogados está sujeita a IVA.

8. A actividade dos notários e oficiais de justiça está sujeita a IVA em todos os Estados-membros nos quais esta actividade é exercida por pessoas independentes, com excepção da Bélgica [2].

* Tradução do alemão.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1, p. 54 e seguintes.

2 — Não foi dada qualquer indicação sobre a situação na Grécia, onde as directivas em matéria de impostos sobre o volume de negócios só se aplicam a partir de 1 de Janeiro de 1986 (décima quinta Directiva 83/648 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1983, JO L 360, p. 49).

9. As actividades em causa dos notários e oficiais de justiça neerlandeses não são tomadas em consideração no cálculo da parte de IVA que deve ser paga às Comunidades a título de receitas próprias. Quanto ao reino da Bélgica, ele entrega à Comunidade uma compensação pelas actividades dos notários e oficiais de justiça que não estão sujeitas a IVA na Bélgica.

10. Voltaremos, no quadro destas conclusões, a outros pormenores dados pelas partes, quando tal for necessário. Quanto ao resto, remete-se para o texto do relatório para audiência.

B — Parecer

11. Examinarei, em primeiro lugar, a questão de saber se os serviços em litígio dos notários e oficiais de justiça se incluem no âmbito de aplicação do sistema comum do IVA e, seguidamente, abordarei a questão de saber se as referidas profissões podem ser consideradas como organismos de direito público e consideradas portanto como isentas. Finalmente, abordarei ainda o problema de saber se o demandado tinha o direito de continuar, pelo menos durante um período transitório, a isentar do IVA as prestações em causa, nos termos do artigo 28.°, n.° 3, alínea b).

O âmbito de aplicação do IVA

12. Nos termos do artigo 2.°, n.° 1, da sexta directiva, 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».

13. Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, é considerado sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, quaisquer que sejam os seus fins ou resultados.

14. O artigo 4.°, n.° 2, da sexta directiva considera como actividades económicas «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas».

15. Nos termos do artigo 4.°, n.° 4, a expressão «de modo independente» exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

a) 16. Segundo a *demandante*, não há dúvida de que os serviços prestados pelos notários e oficiais de justiça constituem actividades económicas na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da sexta directiva. A demandante considera que esta disposição exige, não o exercício de uma actividade lucrativa ou submetida às leis do mercado, mas apenas o exercício de uma actividade permanente e a título oneroso. Os serviços prestados pelos notários e oficiais de justiça poderiam tanto ser isentos de IVA por se tratar do exercício de autoridade pública como os serviços correspondentes dos advogados ou dos médicos. Os notários e oficiais de justiça não poderiam, com efeito, ser equiparados aos escrivães dos tribunais ou aos funcionários encarregados da cobrança dos impostos, pois estes são funcionários ou agentes do Estado ou de outros organismos públicos e prestam a sua actividade sob a autoridade e por conta do seu empregador. Pelo contrário, os notários e oficiais de justiça, exercem as suas actividades por conta própria, de forma independente e sob a sua própria responsabilidade

jurídica. Mesmo que as profissões em causa sejam sujeitas ao controlo das autoridades estatais — o que igualmente acontece com outras categorias de sujeitos passivos —, não ficam por isso colocadas numa relação de subordinação face ao empregador, como aconteceria se exercessem as suas atribuições enquanto organismos públicos.

17. O *demandado* invoca em primeiro lugar a posição especial de independência dos notários e oficiais de justiça, que dataria de uma época em que o papel das pessoas colectivas de direito público não se tinha ainda desenvolvido. A análise das atribuições dos notários e oficiais de justiça, bem como da organização legal dessas profissões, demonstraria que as suas actividades consistem em actos oficiais praticados por um organismo público no interesse geral.

18. Para examinar se uma prestação de serviços pode ser considerada uma actividade económica, importaria basearmo-nos na natureza da prestação e não na forma organizacional segundo a qual essa prestação é fornecida. Fosse como fosse, não poderia existir uma actividade económica se as leis normais da economia não se aplicassem a essa actividade, se a remuneração dessa actividade estivesse estabelecida na lei e se a prestação não constituísse para os cidadãos uma verdadeira prestação de serviços, devendo estes recorrer obrigatoriamente a essa prestação por razões de interesse geral.

b) 19. No que se refere ao âmbito de aplicação do IVA, convém, desde logo, sublinhar que, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, da sexta directiva, todas as entregas de bens e prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade são, em princípio, sujeitas ao IVA. Esta formulação geral milita em favor de um largo e abrangente âmbito de aplicação do IVA. Os considerandos da primeira directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [3] forneciam já um indício nesse sentido:

«Um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços...»

20. Convém observar a este respeito que, em aplicação da decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades [4], o orçamento das Comunidades é, sem prejuízo de outras receitas, integralmente financiado por receitas próprias das Comunidades. Estas receitas abrangem nomeadamente o imposto sobre o valor acrescentado obtido pela aplicação de uma taxa comum a uma matéria colectável determinada de maneira uniforme e segundo regras comunitárias.

21. Visto que o IVA deve ter uma incidência tão geral quanto possível, afigura-se difícil interpretar o conceito de «actividades económicas» referida no artigo 4.° de uma forma tão restritiva como o faz o demandado. Mesmo que o artigo 4.° não defina completamente o conceito de actividades económicas, vê-se claramente que esta disposição teve em vista um conceito de «actividades económicas» muito amplo; os exemplos enumerados no n.° 2, que constituem

3 — JO 1967, p. 1301; EE 09 F1, p. 3 e seguintes.
4 — JO L 94, p. 19.

todos actividades económicas, são prova disso.

22. Não é, portanto, necessário que as prestações de serviços sejam essencial ou exclusivamente orientadas para o funcionamento do mercado ou da vida económica para entrarem no âmbito de aplicação do IVA; bastará que estejam concretamente ligadas por qualquer forma à vida económica.

23. Nesta base, não é significativo que as actividades em causa dos notários e dos oficiais de justiça sejam reguladas ou determinadas por lei. O mesmo se passa, por exemplo, com os advogados e os técnicos de contas, cuja actividade está incontestavelmente sujeita ao IVA.

24. Mas o que é decisivo é o facto de a sexta directiva relativa aos impostos sobre o volume de negócios expressamente referir este problema no artigo 6.°, n.° 1, em que se esclarece que a prestação de serviços pode, designadamente, consistir

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

25. Em função destes critérios, não pode deixar de considerar-se que, nos Países Baixos, a actividade dos notários e dos oficiais de justiça está sujeita, na sua totalidade, ao IVA.

26. Se é certo que os notários e os oficiais de justiça são nomeados pelo Estado, que a sua actividade é regulamentada e controlada também pelo Estado, deve, no entanto, ter-se em consideração que exercem a sua actividade de forma independente, sem estarem integrados na organização estatal. Os notários e oficiais de justiça exercem a sua actividade por conta própria, cobrando eles mesmos as taxas e emolumentos que lhes são devidos. Exercem a sua actividade num cartório ou em escritórios e, quanto à sua actividade, não se distinguem, no essencial, dos advogados, contabilistas ou consultores fiscais. A sua actividade tem por objectivo a obtenção de lucro por conta própria, por forma a cobrir as despesas e a assegurar um rendimento. É com este objectivo que eles prestam serviços a terceiros sob a sua própria responsabilidade e, portanto, de modo independente, na acepção do artigo 4.° da sexta directiva.

27. Os notários e oficiais de justiça, que exercem a sua actividade de modo independente, estão, portanto, no âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, ao qual estão sujeitos, nos termos do artigo 2.°, n.° 1, e do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da sexta directiva sobre o imposto sobre o volume de negócios.

Quanto à isenção do IVA concedida aos organismos públicos

28. É necessário ainda analisar a questão de saber se os notários e oficiais de justiça neerlandeses não poderiam ser considerados isentos quanto às actividades que a lei lhes impõe, por a disposição excepcional do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva lhes ser aplicável.

29. Sobre o ponto que aqui nos importa, o artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva dispõe:

«Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas actividades ou operações cobrem direitos, taxas, cotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou

operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.»

a) 30. Segundo a demandante, o artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva não tem por objectivo a isenção de IVA de todos os actos ligados ao exercício da autoridade pública, mas unicamente aqueles dentre eles que se relacionem com as competências e atribuições fundamentais dos Estados e de outros organismos de direito público no domínio da administração pública, da justiça, da segurança e da defesa nacional.

31. As actividades que, pela sua própria natureza, são desenvolvidas por empresários independentes com uma finalidade lucrativa ou por membros de profissões liberais que recebem uma remuneração dos seus mandantes não podem ser consideradas como exercício da autoridade pública; os particulares que exercem estas actividades não correspondem à definição de organismo de direito público.

32. O próprio princípio segundo o qual o IVA deve ser um imposto global e geral sobre o consumo exigiria uma interpretação restritiva da noção de acto praticado no quadro de autoridade pública.

33. O demandado considera que convém distinguir, dentre as actividades reservadas à administração directa ou aos organismos de direito público, as actividades económicas que correspondem às necessidades reais dos consumidores e os serviços públicos a que os utilizadores são legalmente obrigados a recorrer por razões de interesse geral e relativamente aos quais são devidos emolumentos por força de disposições legais. Deve interpretar-se o artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva em função da natureza das actividades exercidas e não em função da sua aparência externa (forma organizacional).

34. O conceito de organismo de direito público abrangeria todas as formas de organismos públicos que existem nos diferentes Estados-membros. A autonomia e a ausência de dependência hierárquica desse organismo não constitui obstáculo à aplicação do artigo 4.°, n.° 5. O anexo D da sexta directiva, para o qual remete o artigo 4.°, n.° 5, terceiro parágrafo, sujeita expressamente a IVA certas actividades que são normalmente exercidas por organismos juridicamente independentes no quadro da administração pública. Por outro lado, o artigo 4.°, n.° 5, último parágrafo, permitiria aos Estados-membros considerar como actividades de autoridade pública certas actividades enumeradas no artigo 13.° mesmo quando elas forem exercidas por organismos juridicamente independentes. A tese segundo a qual os notários e os oficiais de justiça exercem as suas funções na qualidade de particulares ignoraria o facto de estes ocuparem um cargo oficial e de exercerem competências e atribuições essenciais no domínio da justiça.

b) 35. Para a interpretação do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva, convém recordar os considerandos da primeira directiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, segundo os quais um sistema de imposto sobre o valor acrescentado atinge a maior simplicidade e a maior neutralidade quando o imposto for cobrado da forma mais geral possível e o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços. Além disso, há que recordar o décimo segundo considerando da sexta directiva, segundo o qual convém estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-membros.

36. As isenções previstas especialmente nos artigos 13.° e 28.° da sexta directiva abrangem nomeadamente toda uma série de actividades exercidas por organismos de direito público. Do que resulta que o Estado e os outros organismos de direito público estão isentos, não por princípio, mas apenas quanto às actividades que competem aos Estados-membros na qualidade de autoridades públicas [5].

37. A autoridade pública só está isenta do imposto quando age no quadro do poder público no sentido estrito do termo. Em compensação, a própria autoridade pública fica sujeita ao imposto se a não sujeição da sua actividade de autoridade pública conduzir a distorções de concorrência de certa importância.

38. A sexta directiva pretende assim alargar o número dos sujeitos passivos e, portanto, o âmbito de aplicação do IVA, abrindo a possibilidade de tratar os próprios organismos de direito público como sujeitos passivos quando a situação da concorrência o exige. Mas não prevê, pelo contrário, qualquer possibilidade de isenção de IVA de operações normalmente tributadas efectuadas por particulares quando estes exercem funções que se aproximam pela sua natureza da actividade da autoridade pública. Esta tendência fundamental para o estabelecimento de um sistema tributário tão geral quanto possível permite a opinião de que o imposto deve ser igualmente cobrado em casos limite ou em caso de dúvida.

39. Como resultado provisório devemos, portanto, considerar que a letra das disposições pertinentes da sexta directiva em matéria de impostos sobre o volume de negócios apenas de forma restritiva excluiu a aplicação do IVA à autoridade pública. Não é o conjunto das actividades das autoridades públicas, mas somente um certo núcleo dessas actividades que está isento do IVA. As actividades das autoridades públicas podem, aliás, ser sujeitas a IVA quando tal for considerado necessário em função do receio de distorções da concorrência de certa gravidade.

40. Tendo em conta esta constatação e porque se considerou que as disposições excepcionais do artigo 2.° da sexta directiva devem ser interpretadas, em princípio, restritivamente, não existe qualquer possibilidade de dar ao âmbito de aplicação da disposição derrogatória do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva uma interpretação extensiva e de a aplicar às pessoas que exercem uma actividade económica privada, mesmo quando estas actuem em parte no quadro de funções públicas ou no interesse geral.

41. Na medida, portanto, em que os «cargos» de notário e de oficial de justiça, nos Países Baixos, são exercidos por agentes económicos privados, não estando estes cargos constituídos sob a forma de organismos de direito público, não existe qualquer razão para considerar que estes grupos profissionais não são sujeitos passivos, na acepção do artigo 4.° da sexta directiva.

42. Não é, aliás, necessário interpretar extensivamente a disposição excepcional do artigo 4.°, n.° 5, da sexta directiva. Como demonstra a prática belga referida no decurso da audiência, era perfeitamente possível, pelo menos aquando da adopção da directiva, continuar a isentar a actividade dos notários e dos oficiais de justiça do imposto sobre o volume de negócios, nos termos das disposições combinadas do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), e do anexo F, n.° 2.

5 — Ver acórdão do Tribunal de 11 de Julho de 1985 no processo 107/84, Comissão das Comunidades Europeias/ /República Federal da Alemanha, Recueil, p. 2663, n.° 15.

43. Ora, o demandado não invocou nem utilizou essa regulamentação, pois sustentou a tese segundo a qual os notários e os oficiais de justiça não devem ser considerados como sujeitos passivos em razão das suas funções públicas. Mas sobretudo, como reconheceu na audiência, o demandado não retirou as consequências que se impunham da aplicação da disposição transitória do artigo 28.° da sexta directiva: com efeito, nos termos do artigo 2.°, n.° 2, do Regulamento n.° 2892/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação no que diz respeito aos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades [6], devem especialmente ser tidas em conta para a determinação dos recursos próprios do IVA as operações que os Estados-membros continuem a isentar, nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° da sexta directiva. Por outras palavras, o demandado deveria ter tomado em consideração, como fez o reino da Bélgica, para o cálculo e para o pagamento dos recursos próprios das Comunidades as actividades «oficiais« efectuadas pelos notários e oficiais de justiça. Ora, não há dúvida de que nada fez.

44. Visto que o demandado não invocou o artigo 28.° da sexta directiva nem retirou as consequências que se impunham dessa disposição, o artigo 28.° não poderá, no caso concreto, ser tomado em consideração.

C — Conclusão

45. Em conclusão, proponho-vos que considereis procedente a acção e que condeneis o demandado nas despesas.

6 — Regulamento n.° 2892/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, JO L 336, p. 8; EE 01 F2, p. 83.