

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

DÁMASO RUIZ?JARABO COLOMER

apresentadas em 7 de Julho de 2009 1(1)

Processo C?246/08

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República da Finlândia

«Acção por incumprimento – IVA – Conceito de actividade económica – Serviços de assistência jurídica pública e privada – Remuneração em função dos rendimentos – Autoridade pública – Distorção da concorrência»

I – Introdução

1. Em 2002, a República da Finlândia decidiu alargar a assistência jurídica gratuita, tradicionalmente destinada aos cidadãos de menores rendimentos, a outro sector da população com rendimentos um pouco mais elevados, mas ao qual era difícil custear integralmente este serviço. Todavia, nestes casos, a lei prevê que, numa percentagem variável em função das suas possibilidades financeiras, o beneficiário remunere parcialmente o trabalho do jurista, que pode ser um funcionário público ou um profissional privado.

2. A legislação finlandesa isenta de IVA a referida assistência jurídica quando é prestada por um dos gabinetes estatais criados para o efeito e o cliente a paga parcialmente. Com a presente acção, a Comissão alega que esta disposição jurídica da República da Finlândia viola várias disposições da Directiva 77/388/CEE (2).

3. A análise do regime tributário deste tipo de actividades permite abordar o desvio para o sector privado da prestação de certos serviços públicos, uma técnica cada vez mais frequente em sectores particularmente sobrecarregados, como a saúde ou a educação.

II – Quadro jurídico

A – Direito comunitário

4. A acção intentada pela Comissão tem por fundamento a Sexta Directiva, apesar de, desde 1 de Janeiro de 2007, ter entrado em vigor a Directiva 2006/112/CE (3).

5. O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva declara sujeitas ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

6. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, «[p]or 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade». Essas «actividades económicas» englobam, segundo o referido n.º 2, «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas», bem como, em especial, «a exploração de um bem [...] incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência».

7. Este mesmo artigo 4.º regula, no n.º 5, a sujeição ao imposto dos organismos de direito público, que «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, quotizações ou remunerações». Contudo, o segundo parágrafo especifica que «devem ser considerados sujeito passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas».

B – *Direito finlandês*

8. O sistema finlandês de assistência jurídica está plasmado em quatro diplomas de 2002: a Lei relativa à assistência jurídica, de 5 de Abril de 2002 (4); a Lei relativa aos gabinetes estatais de assistência jurídica (5); o Decreto ministerial relativo à assistência jurídica, de 23 de Maio de 2002 (6); e o Decreto ministerial relativo aos critérios de remuneração do apoio jurídico, também de 23 de Maio de 2002 (7).

9. De acordo com esta regulamentação, quando um indivíduo, seja ou não no âmbito de um processo judicial, necessita da ajuda de um profissional do direito mas a sua situação financeira não lhe permite custear integralmente o serviço, os cofres do Estado garantem o acesso ao aconselhamento jurídico.

10. A assistência é concedida mediante requerimento prévio e pode ser totalmente gratuita ou objecto de remuneração parcial, fixada com base nos rendimentos mensais e no património do requerente (8). Esta assistência jurídica «semi-gratuita» foi introduzida em 2002, alargando-se assim o benefício a indivíduos com rendimentos um pouco mais elevados. A percentagem a cargo do interessado consta, neste caso, de duas componentes: a «contribuição de base» e a «contribuição adicional».

11. A «contribuição de base» (*perusomavastuu*) varia, proporcionalmente aos rendimentos do beneficiário, entre 0 e 75% dos honorários e despesas correntes do serviço (9). De qualquer modo, não têm direito a assistência os solteiros que ganhem mais de 1400 euros mensais nem os casados que ganhem (individualmente) mais de 1200 euros (10).

12. A «contribuição adicional» (*lisäomavastuu*) é paga unicamente por quem recebe assistência jurídica e dispõe de activos líquidos ou facilmente liquidáveis de valor superior a 5000 euros, atingindo metade do valor desses bens que excedam os 5000 euros (11).

13. Como regra geral, o serviço é prestado por consultores jurídicos públicos, funcionários de qualquer dos 65 gabinetes de assistência jurídica existentes na Finlândia. Não obstante, para ir a juízo, há que designar um advogado privado que tenha dado o seu consentimento; e, se o próprio

beneficiário da assistência propõe para o representar um profissional que preencha os requisitos exigidos, este é escolhido, a menos que razões específicas o impeçam (12).

14. Os gabinetes estatais de assistência jurídica são maioritariamente financiados com recurso ao erário público. Os montantes pagos pelos clientes a título de «contribuição de base» ou de «contribuição adicional», quando é devida, são contabilizados como receitas no orçamento de cada gabinete (13). Os consultores jurídicos que trabalham nestes gabinetes são funcionários públicos com um salário do Estado.

15. Aos consultores jurídicos privados é garantida uma remuneração razoável, tendo em conta as intervenções necessárias e o tempo dispendido, bem como uma compensação das despesas em que incorram. Quando o litigante tem direito a assistência jurídica gratuita, o Estado paga os serviços integralmente; na assistência semi-gratuita, o interessado paga o que lhe incumbe em conformidade com a lei, pagando o Estado o restante.

16. Os honorários de um jurista privado e os de um gabinete estatal são calculadas com base nos mesmos critérios (14). Consequentemente, o montante a cargo do cliente é idêntico, independentemente de quem preste o serviço.

17. A única diferença reside no regime do IVA, pois, nos termos da Lei relativa à assistência jurídica, um advogado privado está sempre sujeito ao IVA, enquanto a assistência jurídica prestada pelos funcionários públicos, seja a título gratuito ou parcialmente remunerada, é isenta de imposto (15).

III – Procedimento pré-contencioso

18. Em 13 de Outubro de 2004, a Comissão remeteu às autoridades finlandesas uma primeira carta, chamando-lhes a atenção para o tratamento diferenciado que a sua legislação relativa ao IVA confere à assistência jurídica da mesma natureza, consoante seja exercida por advogados privados ou por juristas de um gabinete público. A Comissão acrescentou que, de acordo com a informação de que dispunha, essa regulamentação gerava uma distorção na concorrência de certa importância, com prejuízo dos profissionais privados.

19. Por carta de 17 de Dezembro de 2004, as autoridades finlandesas descreveram o regime do IVA em questão e alegaram que, mesmo que este falseasse a concorrência, fazia-o de maneira muito reduzida, dado que a escolha pelo beneficiário entre um consultor público e um privado não é só determinada pela sua submissão ao IVA, mas também por outros factores como a experiência profissional e a qualificação da pessoa escolhida ou o elevado volume de trabalho dos gabinetes estatais.

20. Considerando insuficientes as explicações anteriores, em 19 de Dezembro de 2005, a Comissão transmitiu à República da Finlândia uma notificação para cumprir, visando que esta submetesse ao IVA os serviços de assistência jurídica prestados por consultores jurídicos públicos no âmbito de um processo judicial (que, portanto, também poderiam ser prestados por um advogado privado), sempre que uma percentagem da sua remuneração for suportada pelo beneficiário. A Comissão entendeu que, neste caso, os funcionários públicos não desempenham funções públicas que possam ser isentas do IVA ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, levando uma isenção a uma distorção de concorrência significativa, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo.

21. Na sua contestação, de 16 de Fevereiro de 2006, a República da Finlândia reiterou os argumentos apresentados na carta de 2004, qualificando ainda como superficial o pressuposto da Comissão de que os gabinetes estatais de assistência jurídica exercem funções públicas quando

prestam consultoria à margem de um processo judicial, mas não se trata de agir nesse âmbito, e quando não cobram honorários pela actividade de assistência, mas não se trabalham em contrapartida de uma remuneração parcial.

22. Esta argumentação não satisfaz a Comissão, que enviou um parecer fundamentado ao Governo interessado, em 15 de Dezembro de 2006. Em 15 de Fevereiro de 2007, as autoridades finlandesas discordaram do referido parecer, pelo que a Comissão decidiu intentar a presente acção por incumprimento no Tribunal de Justiça.

IV – O processo no Tribunal de Justiça e os pedidos das partes

23. A petição da Comissão foi registada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 3 de Junho de 2008 e a contestação do Governo finlandês em 17 de Julho desse mesmo ano.

24. A réplica foi entregue em 3 de Outubro de 2008 e a tréplica em 13 de Novembro de 2008.

25. Como nenhuma das partes requereu a realização de audiência, o processo ficou pronto para a redacção das presentes conclusões, em 28 de Abril de 2009.

26. A Comissão pede que o Tribunal de Justiça se digne declarar que, ao não sujeitar a IVA os serviços de consultoria jurídica prestados, em contrapartida de uma remuneração parcial, por gabinetes estatais de assistência jurídica, quando os serviços idênticos dos outros profissionais estão sujeitos ao referido imposto, a República da Finlândia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.os 1, 2 e 5, da Sexta Directiva IVA. Pede também que a República da Finlândia seja condenada nas despesas.

27. O Estado demandado pede ao Tribunal de Justiça que a acção seja julgada improcedente e a Comissão condenada nas despesas.

V – Análise do incumprimento

28. O regime finlandês de assistência jurídica aos particulares no quadro de um processo judicial apresenta, como referi, uma dupla variante. Por um lado, o beneficiário pode receber o serviço de forma totalmente gratuita ou em contrapartida de uma remuneração parcial, consoante o seu nível de rendimentos; por outro lado, a assistência jurídica pode ser prestada pelos consultores de um dos gabinetes estatais criados para o efeito ou por um advogado. A legislação finlandesa relativa ao IVA submete ao imposto a actividade exercida neste domínio específico pelos profissionais do sector mas não a dos gabinetes estatais de assistência jurídica, independentemente da existência de algum pagamento a cargo do particular, em ambos os casos.

29. Esta diferença de tratamento fiscal chamou a atenção da Comissão, que dirige as suas críticas contra um aspecto muito concreto da regulamentação finlandesa. Considera correcto que a assistência prestada em gabinetes privados seja sempre submetida a IVA, bem como que seja excluída do imposto a intervenção processual por meio de funcionários públicos quando for totalmente gratuita; em contrapartida, questiona a não sujeição da actividade a IVA, quando for exercida por um gabinete público e o interessado pague alguma remuneração.

30. A acção por incumprimento da Comissão articula-se em três fundamentos, cuja pertinência é analisada nas presentes conclusões.

31. Em primeiro lugar, a Comissão alega que, quando os consultores jurídicos públicos oferecem o referido serviço em contrapartida de uma remuneração parcial, exercem uma «actividade económica» na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva, o que implica uma

«prestação] de serviços, efectuada a título oneroso», pelo que é exigível o IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da mesma directiva.

32. Em segundo lugar, a Comissão reitera que, neste caso, os consultores jurídicos públicos não intervêm na qualidade de autoridades públicas, pelo que não lhes é aplicável a isenção estabelecida no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

33. Em terceiro lugar, a Comissão afirma, para ser exaustiva, que a concorrência dos gabinetes estatais gera uma distorção da concorrência significativa, de modo que, ainda que se entendesse que actuam na condição de autoridades públicas, deveriam ser qualificados como sujeitos passivos por força do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

A – *Quanto ao conceito de «actividade económica» para efeitos do IVA (artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva)*

34. Como referi, a Comissão baseia a presente acção na hipótese de que a assistência jurídica dos gabinetes públicos finlandeses tem natureza económica, sempre que o beneficiário do apoio pague um montante, por pequeno que seja, a título de remuneração. Trata-se do elemento mais importante do pedido, mas, surpreendentemente, é o que a Comissão expõe menos pormenorizadamente.

35. Segundo o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». O artigo 4.º, n.º 1, da Directiva, completa esta definição, ao acrescentar que se entende por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça uma «das actividades económicas» referidas no n.º 2 do mesmo artigo, o qual indica, designadamente «as das profissões liberais ou equiparadas» e «a exploração de um bem [...] incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência».

36. Sem «actividade económica» não há pois lugar ao pagamento do imposto (16). A jurisprudência já elaborou alguns critérios para clarificar o conceito, mas a presente acção exige que se aprofunde mais essa actividade interpretativa, pois não conheço qualquer precedente com elementos factuais semelhantes.

1. A jurisprudência

37. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça recordou que a noção de «actividade económica» tem um carácter objectivo, no sentido de que dev ser considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados (17). Consequentemente, é irrelevante que a actividade aqui debatida seja efectuada no interesse geral e por exigência legal ou com um objectivo de assistência (o apoio aos cidadãos para facilitar e melhorar o seu acesso à justiça) e não com espírito puramente empresarial ou de alcançar certos objectivos. Tais circunstâncias não permitem, em si mesmas, deduzir que a actividade controvertida carece de natureza económica.

38. A «actividade económica», no que respeita à sua sujeição ao IVA, não é indefectivelmente uma actividade empresarial destinada à obtenção de lucro; prova-o o facto de a Directiva qualificar como sujeitos passivos entidades sem fins lucrativos, ainda que depois lhes seja aplicável alguma das isenções do artigo 13.º, A, n.º 1. Era também muito eloquente a redacção do artigo 4.º da Segunda Directiva (18), no qual se descrevia o sujeito passivo como «qualquer pessoa que realize, de modo independente e habitual, operações relativas às actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, *com ou sem fim lucrativo*».

39. Esta ideia seria, em princípio, desmentida pela letra do acórdão Floridienne, ao considerar que, para que a actividade de uma sociedade holding que consiste em pôr capital à disposição das suas filiais possa ser considerada como uma actividade económica em si mesma, que consiste em explorar esse capital com vista a dele retirar receitas com carácter permanente, é necessário que esta actividade não seja apenas exercida a título ocasional e que não se limite a gerir os investimentos a exemplo de um investidor privado (...), mas que *seja efectuada no âmbito dum objectivo empresarial ou com finalidade comercial*, caracterizada nomeadamente por uma preocupação de rentabilização dos capitais investidos» (19). Em minha opinião, este excerto procura especificar as condições em que há uma actividade económica de «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência», mas não pode alargar-se a todas as outras situações do artigo 4.º, n.º 2, da Directiva (20). Qualquer outra interpretação seria contrária à natureza objectiva do conceito. A obtenção de receitas é também imprescindível nos outros casos, porém não como uma exigência de produtividade mas de «equivalência de prestações», como a seguir se explica.

40. Em segundo lugar, a jurisprudência também esclareceu que a actividade em apreço deve ser realizada em troca de remuneração (21). O próprio artigo 2.º da directiva atribui ao facto tributável o carácter oneroso, que parece inerente ao imposto, pois exige, para a sua aplicação, como o próprio nome sugere, a existência de um valor acrescentado nos bens e serviços sujeitos a imposto (22).

41. Assim o entendeu o Tribunal de Justiça, no acórdão Hong Kong Trade Development Council, que isentou de IVA os serviços prestados gratuitamente, justificando-o com o facto de que, quando um prestador se dedica exclusivamente a prestações sem remuneração directa, não há base para a tributação destas. O carácter oneroso das operações tributáveis é confirmado porque as actividades económicas tributadas são necessariamente exercidas para obter uma contrapartida ou para serem compensadas por uma contrapartida, pois, se fossem exclusivamente gratuitas, não seriam abrangidas pelo sistema do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ao não poder, nos termos do artigo 8.º, constituir uma operação tributável (23).

42. Mas não há que excluir *ad limine* a aplicação do IVA a um trabalho parcialmente remunerado (24), embora também não se deva presumir que a mera existência de um pagamento, por pequeno que seja, confere um impacto económico a uma determinada actividade. A jurisprudência elaborou uma solução mais diversificada para este tipo de situações, alegando que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido (25). Deve, além disso, existir umnexo directo e necessário entre o serviço prestado e o contravalor recebido (26).

43. Desta forma, o Tribunal de Justiça entendeu que não eram tributadas em IVA actividades como as da Apple and Pear Development Council (27), dado que os trabalhos de promoção agrícola deste organismo público beneficiavam a totalidade do sector e não apenas os produtores de maçãs e peras obrigados a uma contribuição anual ao Council. Segundo o acórdão, não existia uma relação directa entre o benefício obtido pelos referidos particulares e o montante que eram obrigados a pagar. Utilizando este mesmo critério, o acórdão Tolsma, já referido, decidiu que tocar música na via pública, sem que se encontre estipulada qualquer remuneração, mesmo que o intérprete solicite e receba algumas quantias como donativo, não é uma prestação de serviços a título oneroso, pois as quantias recebidas não implicam uma contrapartida do serviço prestado e não existe qualquer nexos entre ambos. Pelo contrário, a jurisprudência considerou como actividade económica a exploração de uma infra-estrutura rodoviária mediante o

pagamento de uma portagem cujo preço é função, principalmente, da categoria do veículo utilizado e da distância percorrida (28).

2. Aplicação ao presente litígio

44. Em coerência com o acórdão Hong Kong Trade, a Comissão admite que não há actividade económica quando os gabinetes estatais proporcionam assistência jurídica a um cidadão sem quaisquer encargos. Mas o seu raciocínio, neste aspecto, contradiz a sua posição final, ao afirmar que os serviços referidos são prestados sem contrapartida, porque, «enquanto funcionário de um gabinete estatal de assistência jurídica, a única remuneração do consultor é o seu salário normal». Este argumento é contraproducente para as pretensões da Comissão, pois o vencimento do consultor jurídico público não varia quando o interessado tem que pagar algum montante à Administração, pelo que também nestes casos de remuneração parcial faltaria o necessário carácter oneroso.

45. Todavia, em minha opinião, o pagamento do funcionário que intervenha num destes processos não é relevante para esclarecer se a actividade do gabinete estatal está sujeita a IVA. A razão da não tributação dos serviços totalmente gratuitos radica, como refere a jurisprudência, na inexistência de «actividade económica» quando não houver troca de prestações e na falta de uma base para essa tributação.

46. No caso da assistência jurídica em troca de uma remuneração parcial, é imprescindível atender à natureza da remuneração e à sua composição, para assim determinar se implica o «contravalor efectivo» do serviço prestado e se existe «um nexos directo e necessário» entre ambos.

47. Quando a assistência jurídica subsidiada é prestada por um consultor jurídico privado, é fácil encontrar esse nexos directo, pois, independentemente de o cliente não pagar nada ou apenas uma percentagem dos honorários, o seu valor total é pago pelo Estado. O profissional obtém sempre uma verdadeira contrapartida, a soma das remunerações pertinentes, nos termos da lei, a que, conseqüentemente, é aplicado o IVA. Seja total ou parcialmente proveniente dos cofres públicos, o preço depende única e exclusivamente da natureza do trabalho realizado.

48. Todavia, nos gabinetes estatais, dificilmente o nexos entre a contribuição a cargo do beneficiário e a assistência proporcionada preenche os requisitos relativos ao carácter «directo e necessário» exigidos pela jurisprudência. A remuneração paga à Administração não coincide com o valor real do serviço, nem mesmo com o previsto pela lei (recebido pelo jurista privado), limitando-se a uma percentagem desse valor. No máximo, o gabinete cobra 75% dos honorários estabelecidos na legislação finlandesa (29) e recebe 20, 30, 40 ou 55% desse montante, em função dos rendimentos do interessado.

49. A contraprestação do particular não depende única e exclusivamente do custo do trabalho, mas também, e em grande medida, da situação financeira do cliente. Conseqüentemente, verifica-se um certo nexos entre o serviço e o montante pago (pois esta contribuição é calculada a partir do valor estabelecido pela lei para a assistência jurídica proporcionada), mas este nexos não é directo nem tem a intensidade exigida pela jurisprudência para a existência de uma prestação a título oneroso, dado estar «contaminado» pela tomada em consideração dos rendimentos e do património do cliente. Quanto mais modesto for o rendimento do interessado, menos directo será o referido nexos.

50. A informação que o Governo finlandês facultou sobre o financiamento dos gabinetes estatais de assistência jurídica é muito reveladora. De acordo com essa informação, em 2007, só 34% dos serviços de assistência jurídica destes gabinetes foram objecto de remuneração parcial, tendo as contribuições dos particulares ascendido a 1,9 milhões de euros, face aos 24,5 milhões

de euros que atingiram as despesas de funcionamento bruto das referidas administrações.

51. Embora concorde com o advogado-geral Verloren van Themaat segundo o qual «decisivo no artigo 4.º [da Directiva] é a natureza económica das actividades exercidas e não as hipóteses jurídicas nem o modo de financiamento de tais actividades» (30), no vertente caso, os dados referidos confirmam que os pagamentos de origem privada cobrem uma parte mínima do custo da assistência jurídica assumida pelo Estado finlandês. Se acrescentarmos que a contribuição dos beneficiários se assemelha um pouco a um instrumento fiscal pelo seu carácter progressivo e que, em conformidade com o acórdão Götz, a cobrança de uma taxa não é, por si só, susceptível de conferir carácter económico a uma determinada actividade (31), parece evidente que a assistência jurídica prestada pela Administração finlandesa em regime semi-gratuito não se adequa às condições de uma actividade económica sujeita a IVA.

52. A jurisprudência sobre a sujeição ao IVA dos notários, trabalhadores das Finanças e outros funcionários públicos, em minha opinião, não basta para refutar esta ideia. Os acórdãos Comissão/Países Baixos, Ayuntamiento de Sevilla ou Mihal (32) consideraram que as funções destes profissionais representam uma autêntica actividade económica, pois, ainda que atribuídas por lei por razões de interesse público, implicam uma prestação permanente de serviços a particulares a troco de remuneração e a Directiva não contém qualquer reserva a favor das profissões reguladas. A diferença entre estas situações e o vertente caso reside no tipo de contraprestação, dado que, nos casos referidos, nada indica que os honorários dependam de factores distintos da própria idiosincrasia do serviço.

53. Tendo em conta o exposto, cumpre concluir que a Comissão não demonstrou suficientemente que a actividade dos gabinetes estatais de assistência jurídica finlandeses represente uma «actividade económica» no que respeita à sua sujeição ao IVA. Este motivo seria suficiente para julgar improcedente a acção intentada pela Comissão, sem examinar a excepção prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

54. Ora bem, para o caso de o Tribunal de Justiça discordar desta apreciação e considerar que a Comissão efectuou a referida prova, analiso em seguida as noções de «autoridade pública» e de «distorções de concorrência significativas» no âmbito do presente processo.

B – Quanto ao conceito de «autoridade pública» no IVA (artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva)

55. Segundo os dados facultados, os gabinetes estatais de assistência jurídica integram-se na Administração finlandesa. Nesse contexto (sempre aceitando o pressuposto de que esses gabinetes desempenham uma «actividade económica»), há que verificar se podem estar excluídos do imposto ao abrigo da excepção prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

56. Esta disposição estabelece, no primeiro parágrafo, que os 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, quotizações ou remunerações».

57. Por conseguinte, para que seja aplicável esta excepção da não sujeição ao imposto, devem ser preenchidos cumulativamente dois requisitos: o exercício de actividades por um organismo de direito público e a realização dessas operações na qualidade de autoridade pública (33).

58. O Tribunal de Justiça elaborou uma definição exacta deste segundo requisito ao referir que «os organismos de direito público visados no primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 4.º da sexta

directiva exercem actividades 'na qualidade de autoridades públicas' na acepção desta disposição quando as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico. Ao invés, quando actuem nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados», não exercem tais actividades (34).

59. O que antecede não significa que a mera concorrência de empresários ou profissionais privados no mesmo domínio de actuação exclua a denominação de uma operação como «[exercício] na qualidade de autoridades públicas». A noção deve ser interpretada em sentido amplo, abrangendo tanto as funções propriamente públicas, vedadas aos particulares, como aquelas em que existe uma situação concorrencial com o sector privado (35). De outro modo, dificilmente poderia aplicar-se a «excepção à excepção» do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, que sujeita ao IVA «tais actividades ou operações» (36) se houver risco de distorções de concorrência significativas.

60. A exclusão do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, tem, portanto, natureza objectiva, pois, embora se materialize numa eliminação da condição de «sujeitos passivos» dos organismos de direito público, só as modalidades de exercício das actividades em causa determinam o âmbito da não sujeição de tais entes. Assim, a jurisprudência indicou que a directiva considera tributáveis as actividades das entidades públicas «não na sua qualidade de sujeito de direito público, mas enquanto sujeitos de direito privado» e que o único critério para distinguir com rigor estas duas categorias é o regime jurídico de direito nacional (37).

61. No vertente caso, a Comissão alega que os gabinetes estatais de assistência jurídica finlandeses, quando prestam os seus serviços no quadro de um processo, actuam em condições jurídicas idênticas aos profissionais privados habilitados para os mesmos serviços, dado que a actividade controvertida é regulada por disposições idênticas, independentemente de quem se encarregue da defesa judicial. Mais concretamente, a Comissão acrescenta que a sua posição «se baseia exclusivamente na questão de saber se os gabinetes estatais de assistência jurídica prestam os seus serviços ao abrigo de disposições específicas não aplicáveis aos gabinetes privados»; dado que esta circunstância não se verifica quando se trata de processos judiciais, alega que os referidos gabinetes não desempenham funções públicas, pelo que são sujeitos passivos do IVA (38).

62. Em minha opinião, este raciocínio funda-se em pressupostos errados, pois a jurisprudência apenas exige que as actividades realizadas pelos organismos públicos «na qualidade de autoridades públicas» sejam exercidas segundo o regime jurídico próprio das entidades públicas, mas não que esse regime lhes seja aplicável. No caso vertente, os operadores privados, especialmente mandatados por lei, trabalham num quadro jurídico próprio dos organismos de direito público e não o contrário, como parece sugerir a Comissão.

63. A assistência jurídica, seja prestada por um consultor público ou privado, constitui uma obrigação pública, regulada, em ambos os casos, pela legislação de 2002. O consultor jurídico privado que eventualmente intervenha nestas situações não se guia apenas pelas regras próprias do exercício da sua profissão, como acontece na defesa de qualquer outro cliente, pois a referida regulamentação impõe exigências distintas: em primeiro lugar, a Administração (através dos gabinetes estatais) decide se pode assumir essa representação judicial, verificando se cumpre os requisitos legais e se não há motivos específicos que o desaconselhem (39); em segundo lugar, a sua remuneração segue tabelas oficiais para a fixação de honorários diferentes das gerais (40); e, finalmente, o pagamento é efectuado pelo Estado, não pelo interessado. Para além das normas deontológicas e das estritamente processuais, não há muitas similitudes entre o regime jurídico da profissão de advogado e o que regula o seu relacionamento com estes clientes especiais.

64. Portanto, não se trata de uma actividade submetida às regras gerais do mercado, mas de

operações de um poder público que, quando são directamente exercidas pela Administração, estão isentas de IVA.

65. O legislador finlandês criou esta específica actividade pública para tornar mais acessível aos administrados uma assistência jurídica de qualidade; e, para facilitar este encargo, atribuiu a sua execução não só a funcionários públicos mas também a juristas privados que actuam, assim, «na qualidade de autoridades públicas». Todavia, não há lugar a isenção do IVA porque o artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva a reserva aos organismos de direito público.

66. Esta consequência não causa surpresa. A jurisprudência declarou que, se se considerar que certos profissionais gozam de prerrogativas de autoridade pública por força de uma investidura oficial, não lhes é aplicável o disposto no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva quando as exercem de forma independente, no âmbito de uma profissão liberal e sem se integrarem na organização da Administração pública (41).

67. Por conseguinte, os gabinetes em causa actuam como sujeitos de direito público, quando, no âmbito de um processo judicial, assumem as funções de assistência jurídica que a lei lhes atribui. Actuam, pois, na qualidade de autoridades públicas, ainda que, como contrapartida, recebam uma determinada remuneração e participem nessa actividade gabinetes privados. Esse fundamento de incumprimento não pode, pois, ser acolhido.

C – Quanto ao conceito de «distorções de concorrência significativas» para efeitos do IVA (artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva)

68. O terceiro e último argumento invocado pela Comissão na acção baseia-se no facto de que, se considerarmos que os gabinetes em questão actuam na qualidade de autoridades públicas, quando intervêm em acções judiciais, a sua isenção seria susceptível de provocar «distorções de concorrência significativas», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. Em conformidade com esta disposição, tais actividades, ainda que exercidas por autoridades públicas, seriam tributáveis. Com esta medida, o legislador comunitário visa evitar as violações dos princípios de generalidade e neutralidade do imposto (42).

69. Na acção, a Comissão alega que a não sujeição a IVA dos gabinetes estatais encarece em 22% (43) o recurso a um advogado privado e recorda que os beneficiários do serviço de assistência jurídica são consumidores finais, sem direito a deduzir o IVA, o que constitui um aspecto fundamental para apreciar as perturbações da concorrência (44).

70. Em sua defesa, o Governo da Finlândia acrescenta que a escolha entre um gabinete privado e um gabinete estatal não depende exclusivamente do preço, mas também da influência de factores como a relação profissional que o beneficiário da assistência jurídica manteve com um jurista, a sua reputação ou especialização em determinada matéria, o volume de trabalho que, em determinado momento, recai sobre os consultores públicos ou os conflitos de interesses que possam ocorrer. Também indica que as estatísticas dos anos de 2002 a 2006 mostram que apenas uma minoria dos beneficiários da assistência jurídica que recorrem a um advogado privado pagam uma remuneração parcial (cerca de 20%; os restantes 80% dispõem de uma subvenção total do serviço a cargo do Estado); que a percentagem de processos tratados pelos gabinetes estatais e por gabinetes privados, nas circunstâncias de carácter parcialmente gratuito descritas, permaneceu estável entre 2004 e 2006; e que, neste período, o número de clientes que pagam uma remuneração parcial e que recorrem a um advogado privado cresceu mais intensamente (155%) do que o dos que, em condições iguais, são representados por consultores jurídicos públicos (aumento de 30%).

71. A Comissão não considera estes valores como definitivos, pois os factos que reflectem

«podem ser imputáveis a numerosos factores e não invalidam, em si mesmos, a alegação de tratamento desigual de situações comparáveis, que é evidente» (45).

72. O recente acórdão *Isle of Wight Council* (46) entendeu que uma eventual distorção de concorrência significativa (nos termos do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva) tem que afectar a actividade em questão, tendo em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante deve ser real e não puramente hipotética; e que as distorções da concorrência devem ser «mais do que insignificantes».

73. Estas regras interpretativas limitam muito as hipóteses em que não é aplicável IVA à actividade de uma autoridade pública. Por um lado, não é indispensável demonstrar que, no passado, a diferença de regime fiscal tenha gerado uma vantagem competitiva para o ente público; basta que se vislumbre uma distorção futura da concorrência. Por outro lado, o nível mínimo de perturbação no mercado que elimina a isenção dos organismos de direito público afigura-se muito baixo, dado que basta que seja «mais do que insignificante».

74. Os dados estatísticos facultados pelo Governo finlandês demonstram que os gabinetes privados beneficiaram em grande medida da Lei relativa à assistência jurídica nos primeiros anos de aplicação desta, pois quem opta por recorrer a um profissional privado, subvencionando o Estado uma parte dos serviços prestados, é influenciado por aspectos alheios ao preço. Mas nenhum destes fundamentos se mostra indispensável isoladamente.

75. Todavia, há um elemento que, embora não tendo sido invocado no processo, atenuaria a eventual violação da concorrência decorrente da desigualdade tributária controvertida, uma vez que a escolha entre um consultor público ou privado não depende sempre da vontade do cliente. Segundo a Lei finlandesa relativa à assistência jurídica, se o cidadão propõe um advogado privado, é feito o necessário para que este seja designado, embora caiba à Administração a opção de tomar essa iniciativa (47), o que acontece, por exemplo, ao repartir um volume de trabalho que os consultores públicos não podem assumir (situação que, inevitavelmente, ocorreria se todos os particulares se inclinasse para a assistência dos gabinetes estatais).

76. Assim, sem pretender minimizar o impacto de uma variação no preço de 22% na escolha entre uma ou outra via de defesa judicial, a Comissão não provou que, no processo de decisão, esse factor tenha um peso superior aos restantes factores mencionados ou origine uma distorção da concorrência significativa, da qual, por enquanto, não há qualquer indício.

D – *Corolário*

77. Em minha opinião, é notório que a caracterização não estritamente económica da contribuição paga pelo interessado impede que se qualifique o serviço de consultor jurídico público, na Finlândia, como «actividade económica». Proponho, pois, ao Tribunal de Justiça que julgue improcedente a acção por incumprimento intentada pela Comissão.

78. Se o Tribunal de Justiça não concordar com este entendimento, nos pontos B. e C. das presentes conclusões, analiso, a título subsidiário, a letra do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, concluindo que os referidos gabinetes estatais actuam na qualidade de autoridades públicas e que a sua não tributação não perturba a concorrência, pelo que, de qualquer modo, não haveria incumprimento.

VI – **Despesas**

79. Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a

parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República da Finlândia pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

VII – Conclusão

80. Tendo em conta as observações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que:

- 1) Declare improcedente a acção por incumprimento intentada pela Comissão contra a República da Finlândia;
- 2) Condene a Comissão nas despesas do processo.

1 – Língua original: espanhol.

2 – 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 – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54); a seguir, «Sexta Directiva».

3 – Directiva do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

4 – Oikeusapulaki (257/2002). Uma versão (não oficial) em inglês do texto desta lei, publicada pelo Ministério da Justiça finlandês, pode ser consultada em <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Está também disponível na internet um guia sobre a aplicação desta legislação: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (para a versão em inglês).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 – Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 – Artigo 3.º, n.º 1, da Lei relativa à assistência jurídica.

9 – Para os solteiros, a tarifa é a seguinte: com recursos mensais até 650 euros, não há qualquer contribuição, sendo a assistência gratuita; com recursos até 850 euros, deve pagar 20% do serviço; até 1000 euros, 30%; até 1200 euros, 40%; até 1300 euros, 55%; e até 1400 euros, 75%.

Se quem pede assistência é casado, os montantes são diferentes: com rendimentos individuais do cônjuge afectado não superiores a 550 euros, é gratuita; até 650 euros, 20%; até 800 euros, 30%; até 1000 euros, 40%; até 1100 euros, 55%; e até 1200 euros, 75%.

10 – Artigo 6.º do Decreto ministerial relativo à assistência jurídica.

11 – Artigo 7.º do Decreto ministerial relativo à assistência jurídica.

12 – Artigo 8.º da Lei relativa à assistência jurídica.

13 – Segundo o Governo finlandês, em 2007, as despesas brutas de funcionamento dos referidos gabinetes estatais ascenderam a 24,5 milhões de euros, relativamente a 1,9 milhões de euros de receitas de exploração, designadamente os honorários pagos por beneficiários de assistência

jurídica semi-gratuita e as custas da parte contrária que tenha perdido a acção (n.º 35 da contestação).

14 – Artigo 11.º do Decreto ministerial relativo aos critérios de remuneração do apoio jurídico.

15 – Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, de 30 de Dezembro de 1993 [*arvonlisäverolaki* (1501/1993)].

16 – Embora o artigo 4.º da Sexta Directiva estabeleça um âmbito de aplicação muito vasto para o IVA, este apenas abrange as actividades de carácter económico [acórdãos de 11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Colect., p. I-3695, n.º 15); de 29 de Abril de 2004, EDM (C-77/01, Colect., p. I-4295, n.º 47); e de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 18). Para além da realização de uma actividade económica, a Directiva inclui outros três requisitos para identificar o sujeito passivo do IVA, uns subjectivos e outros de carácter objectivo: a independência, o carácter profissional e o carácter habitual.

17 – Acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.os 6 a 10); de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19); de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes (C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 38); de 26 de Junho de 2007, Hutchinson 3G (C-369/04, Colect., p. I-5247, n.º 28); da mesma data, T-Mobile Austria (C-284/04, Colect., p. I-5189, n.º 35); e de 21 de Fevereiro de 2006, University of Huddersfield, (C-223/03, Colect., p. I-1751, n.º 47).

18 – Segunda 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 de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967 1303; EE 09 F1 p. 6).

19 – Acórdão de 14 de Novembro de 2000 (C-142/99, Colect., p. I-9567, n.º 28). Também as conclusões do advogado-geral Fenelly de 4 de Abril de 2000, no mesmo processo, n.os 34 e 35.

20 – Quanto aos holdings, o Tribunal de Justiça reconheceu que a mera aquisição e posse de participações sociais não constitui uma «actividade económica», na acepção da Sexta Directiva, excepto se a holding intervir na gestão das sociedades [acórdão de 20 de Junho de 1991, Polysar (C-60/90, Colect., p. I-3111)]. Introduz-se assim o critério empresarial, para clarificar o significado da expressão, utilizada no artigo 4.º, n.º 2, de «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Sobre a noção de «exploração», os acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363); de 26 de Setembro de 1996, Renate Enkler (C-230/96, Colect., p. I-4517); e Hutchinson 3G, já referido, bem como Terra, B. y Kajus, J., *A guide to de European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, vol. 1, IBFD, 2009, p. 360.

21 – Acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, já referida, n.os 9 e 15; de 12 de Setembro de 2000, Comissão/França (C-276/97, Colect., p. I-6251, n.º 32); e de 13 de Dezembro de 2007, Götz (C-408/06, Colect., p. I-11295, n.º 18).

22 – Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo – Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 120.

23 – Acórdão de 1 de Abril de 1982 (89/81, Recueil, p. 1277, n.os 10 e 11).

- 24 – Tal posição levaria, por exemplo, a considerar a isenção das vendas que, abaixo do preço de custo, são apresentadas como saldos ou liquidações.
- 25 – Acórdãos de 3 de Março de 1994, Tolsma (C?16/93, Colect., p. I?743, n.º 14); de 15 de Junho de 1997, SDC (C?2/95, Colect., p. I?3017, n.º 45); e de 26 de Junho de 2003, MKG?Krafftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, Colect., p. I?6729, n.º 47).
- 26 – Acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.os 11 e 12); de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck (C?258/95, Colect., p. I?5577, n.º 12); e Comissão/França, já referida, n.os 34 e 35.
- 27 – Acórdão de 8 de Março de 1988, já referido, n.os 11 a 16.
- 28 – Acórdão Comissão/França, já referido, n.º 35.
- 29 – Eventualmente algo mais, se o interessado tiver bens facilmente liquidáveis acima de 5000 euros. Os autos, não permitem esclarecer se o montante pode atingir 100% do montante dos honorários, mas parece altamente improvável, dado que o artigo 6.º do Decreto relativo à assistência jurídica fixa um limite de rendimentos mensais para o acesso a esse benefício.
- 30 – Conclusões no processo Hong?Kong Trade, já referido, apresentadas a 2 de Março de 1982, n.º 3.4, *in fine*.
- 31 – Acórdão Götz, já referido, n.º 21. No mesmo sentido, acórdãos de 18 de Março de 1997, Diego Cali & Figli (C?343/95, Colect., p. I?1547, n.º 24); Hutchinson, já referido, n.º 39; e T?Mobile Austria, já referido, n.º 45.
- 32 – Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido; e acórdão de 25 de Julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, Colect., p. I?4247); bem como despacho de 21 de Maio de 2007, Mihal (C?456/07, Colect., p. I?79).
- 33 – Designadamente, acórdão Ayuntamiento de Sevilla, já referido, n.º 18.
- 34 – Acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino (231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 16). Também acórdãos de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino (C?4/89, Colect., p. I?1869, n.º 8); de 6 de Fevereiro de 1997, Marktgemeinde Welden (C?247/95, Colect., p. I?779, n.º 17); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/França (C?276/97, Colect., p. I?6251, n.º 40); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C?358/97, Colect., p. I?6301, n.º 38); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C?359/97, Colect., p. I?6355, n.º 50); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Países Baixos (C?408/97, Colect., p. I?6417, n.º 35); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Grécia (C?260/98, Colect., p. I?6537, n.º 35); de 14 de Dezembro de 2000, Fazenda Pública (C?446/98, p. I?11435, n.º 17); e de 8 de Junho de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, Colect., p. I?4999, n.º 32).
- 35 – Segundo o acórdão Comissão/França, já referido, «há que rejeitar a tese [...] segundo a qual um organismo actua ‘na qualidade de autoridade pública’ unicamente no que se refere às actividades que se englobam no conceito de autoridade pública no sentido estrito deste termo» (n.º 41).
- 36 – A jurisprudência realçou que esta expressão se refere às actividades ou operações exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas (acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino, já referido, n.º 21).

37 – Acórdãos, já referidos, de 17 de Outubro, Comune di Carpaneto Piacentino, n.º 15, e Fazenda Pública, n.º 16.

38 – Petição da Comissão, n.º 61.

39 – Artigo 8.º da Lei relativa à assistência jurídica.

40 – Estabelecidas no Decreto ministerial relativo aos critérios de remuneração do apoio jurídico (Valtioneuoston asetus oikeusavun palkkioperusteista).

41 – Acórdãos, já referidos, Comissão/Países Baixos, n.os 21 e 22, e Ayuntamiento de Sevilla, n.os 18 a 21; bem como despacho de 21 de Maio de 2008, Mihal, também já referido.

42 – Segundo Casado Ollero, «o objectivo da disposição comunitária é impedir que a não sujeição ao IVA contrarie a generalidade e a neutralidade do imposto, só que, em lugar de mencionar estes dois princípios, o legislador refere o resultado que pode produzir o seu desrespeito: a produção de distorções da concorrência» (Casado Ollero, G., «El IVA y las operaciones de los entes públicos», El IVA en el sistema tributario español, vol. II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, p. 194).

43 – Taxa do IVA na Finlândia.

44 – Baseia-se nas conclusões da advogada-geral Kokott, de 7 de Setembro de 2006, nos processos T-Mobile e Hutchinson 3G, já referidos.

45 – Petição da Comissão, n.º 56.

46 – Acórdão de 16 de Setembro de 2008 (C-288/07, ainda não publicado na Colectânea).

47 – Artigo 8.º da Lei de assistência jurídica.