

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
CARL OTTO LENZ

apresentadas em 20 de Janeiro de 1994 *

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

A — Introdução

1. Através do presente pedido de decisão prejudicial, o *Gerechtshof te Leeuwarden* procura saber qual o alcance do conceito de «prestações de serviços efectuadas a título oneroso» na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado ¹. Esta disposição prevê nomeadamente o seguinte:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. ... as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

...».

2. No litígio no processo principal, o recorrente, R. Tolsma impugna uma decisão de liquidação fiscal do *Inspecteur der Omzetbelasting* (a seguir «inspecteur»), recorrido, em que este lhe reclamava o pagamento de uma determinada quantia correspondente ao imposto sobre o volume de negócios a título das suas actividades enquanto explorador de um realejo.

3. É com este instrumento que o recorrente toca música na via pública convidando os passantes a darem-lhe uma «contribuição» na taça que lhes apresenta.

4. Em apoio do seu pedido no processo principal, o recorrente alegou que a prestação de serviços que fornece não é efectuada a título oneroso porque não se encontra subordinada a qualquer «contraprestação ou remuneração». Os passantes não têm qualquer obrigação de lhe dar uma contribuição.

5. O *inspecteur* contrapõe que este serviço era efectivamente fornecido a título oneroso

* Língua original: alemão.

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 FI p. 54); alterada em último lugar pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47).

porque os passantes que dão uma contribuição ao músico remuneram-no pela música que este os faz ouvir. Existe portanto umnexo directo entre o serviço prestado e a remuneração recebida, de modo que este serviço é fornecido a título oneroso. É irrelevante que esta remuneração não tenha sido acordada.

6. Nestas circunstâncias, o *Gerechtshof te Leeuwarden* convida o Tribunal de Justiça a pronunciar-se a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1a) Deve considerar-se que constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, uma actividade que consiste na interpretação de música na via pública quando não se exige qualquer remuneração, mas se recebe uma contribuição?»

1b) É relevante para responder à referida pergunta que não se exija a referida contribuição mas que a mesma seja pedida, mesmo que o seu montante não esteja determinado nem possa determinar-se, e possa ser esperada tendo em conta a prática usual?»

B — Apreciação

7. I. A fim de responder a estas questões, parece-me importante analisar no seu contexto o conceito de «prestação de serviços efectuada a título oneroso» na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva.

8. A Sexta Directiva, que faz parte do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, insere-se no âmbito da Primeira Directiva², cujo artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, dispõe:

«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

2 — 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 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

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.»³

9. O artigo 11.º, letra A, n.º 1, da Sexta Directiva, traduz precisamente esta ideia em relação à matéria colectável. Nos termos desta disposição, a matéria colectável é constituída pela *contrapartida*⁴ que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

10. Estas disposições demonstram que o fundamento do sistema comunitário do imposto sobre o valor acrescentado reside numa *convenção* sobre uma *troca de prestações* — fornecimento ou prestação de serviços por um lado, contrapartida, por outro — *recíprocas*. Assim, no processo Hong-Kong Trade Development Council⁵, o Tribunal de Justiça considerou que

«as prestações gratuitas diferenciam-se, pela sua natureza, de operações tributáveis que *pressupõem*, no âmbito do sistema do

imposto sobre o valor acrescentado, a *estipulação de um preço ou de um contravalor*»⁶.

11. Em conformidade com este princípio, o artigo 22.º da Sexta Directiva impõe, nomeadamente, aos sujeitos passivos que emitam facturas ou documentos que as substituam, noutros termos, que estabeleçam por escrito a que «contrapartida» têm direito, por força dos *acordos* concluídos.

12. No que diz respeito mais precisamente ao artigo 2.º, ponto 1, aqui em causa, as suas disposições relativas ao âmbito de aplicação do imposto devem ser interpretadas à luz destas considerações. No processo Hong-Kong Trade, já referido (onde não era um acordo que não existia, mas sim a prestação do beneficiário), o Tribunal de Justiça sublinhou a importância das disposições relativas à matéria colectável para a interpretação do sistema do imposto sobre o valor acrescentado. Aí lê-se:

«(se as actividades económicas dos sujeitos passivos) são exclusivamente gratuitas, não são abrangidas pelo sistema do imposto sobre o valor acrescentado, dado que não podem, segundo o artigo 8.º⁷, constituir uma matéria colectável»⁸.

3 — O sublinhado é nosso.

4 — O sublinhado é nosso.

5 — Acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, p. 1277).

6 — N.º 6 do acórdão; o sublinhado é nosso.

7 — Trata-se do artigo 8.º da Segunda Directiva (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6). Este artigo é o precursor do artigo 11.º da Sexta Directiva.

8 — N.º 11 do acórdão Hong-Kong Trade.

13. Do que precede resulta que, contrariamente à opinião do Governo neerlandês, não basta, para que haja prestação de serviços «a título oneroso», que um particular tenha efectivamente receitas (eventualmente sujeitas ao imposto sobre o rendimento) a título das suas actividades, e participe assim na vida económica. Apesar do âmbito de aplicação indubitavelmente lato da Sexta Directiva ⁹, ao qual o Governo neerlandês faz referência, este elemento só visa, atendendo ao seu contexto, as operações que envolvam um elemento da troca contratual na acepção acima indicada ¹⁰.

Este nexo deve ser susceptível de estabelecer uma relação entre o nível das vantagens que os beneficiários obtêm com o serviço prestado e o montante do contravalor ¹².

— O contravalor deve poder ser expresso em dinheiro ¹³.

— Deve ter um valor subjectivo ¹⁴, uma vez que a matéria colectável é a contrapartida realmente recebida e não um valor calculado segundo critérios objectivos. Consequentemente, uma prestação de serviços sem contrapartida subjectiva não é uma prestação de serviços «efectuada a título oneroso» ¹⁵.

14. II. A jurisprudência desenvolveu certos critérios que concretizam este princípio:

— Deve existir um nexo directo entre o serviço prestado (que neste caso seria a música) e o contravalor recebido (neste caso os pagamentos dos passantes) ¹¹.

15. III. 1. Partindo destes princípios, examinarei em primeiro lugar a questão «1a.» submetida pelo *Gerechthof te Leeuwarden*.

9 — V. acórdão de 4 de Dezembro de 1990, *Van Tiem/Staatsecretaris van Financiën* (C-186/89, *Colect.*, p. I-4363, n.º 17).

10 — A questão de saber se, e em que condições exactas, se podem assimilar excepcionalmente outras operações económicas às mencionadas no texto não tem que ser aqui examinada de modo definitivo. Com efeito, tal assimilação encontra-se aqui de qualquer modo excluída. V. adiante pontos 25 e segs.

11 — Acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, *Staatsecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, *Recueil*, p. 445, n.º 12); de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise* (102/86, *Colect.*, p. 1443, n.º 11); de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise* (230/87, *Colect.*, p. 6365, n.º 11).

12 — Acórdão *Apple and Pear Development Council* (v. nota anterior), n.º 15.

13 — Acórdãos *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (v. nota 11), n.º 13 e *Naturally Yours Cosmetics* (v. nota 11), n.º 16.

14 — V. *infra*, ponto 23.

15 — Acórdão *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (v. nota 11), n.º 10 e 11; acórdão *Naturally Yours Cosmetics* (v. nota 11), n.º 16.

16. Nesta questão, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a «prestação» que consiste em tocar música na via pública, constitui uma prestação relativamente à qual «não se exige qualquer remuneração, mas se recebe uma contribuição».

17. Em minha opinião, não se pode falar, em tais circunstâncias, de uma prestação de serviços «efectuada a título oneroso». Na falta de um preço ou de outro contravalor que, de uma maneira ou de outra, teria a sua origem num acordo relativo a uma troca ¹⁶, falta com efeito um *nexo directo* ¹⁷ entre a prestação efectuada e os ganhos realizados. Estes dependem em larga medida da decisão *espontânea* de certos passantes de pagarem uma *montante da sua escolha*.

18. Este ponto de vista é aliás corroborado pelo facto de a própria «prestação» não ser de modo algum definida contratualmente, nem no seu princípio nem quanto ao seu alcance. A Comissão salienta acertadamente que o recorrente toca voluntariamente música e que pode deixar de a tocar em qual-

quer momento. Inversamente, os passantes são livres de decidir quanto tempo ficarão ali a ouvi-lo tocar ¹⁸.

19. Pelas mesmas razões, não se pode estabelecer a necessária relação entre os benefícios que os passantes retiram da prestação musical e o princípio e o montante da sua contribuição ¹⁹: não estando vinculados por nenhuma obrigação contratual, o recorrente e os passantes têm na mão todos os factores determinantes desta relação. Assim, alguns passantes deixarão quase imediatamente um montante bastante elevado na taça do recorrente ao passo que outros ouvi-lo-ão tocar durante um certo tempo sem darem nada.

20. Esta consideração demonstra além disso que a comparação efectuada pelo Governo neerlandês com músicos que exercem as suas actividades com base em acordos contratuais celebrados com cada um dos auditores presentes no público não resiste à análise. Nesse caso, com efeito, a prestação e a sua contrapartida, bem como a relação existente entre elas, foram definidas por acordo entre as partes; em contrapartida, tal não se verifica no caso em apreço.

18 — Observe-se, atendendo às circunstâncias do caso concreto, que se pode pôr em causa a própria existência de uma «prestação de serviços». Resulta todavia da redacção e do contexto das questões prejudiciais que o que interessa o órgão jurisdicional de reenvio, é a característica que o artigo 2.º da Sexta Directiva define pela expressão «efectuadas a título oneroso».

19 — V. *supra*, nota 12, bem como o respectivo texto.

16 — V. *supra*, pontos 7-13.

17 — V. *supra*, ponto 14, primeiro travessão.

21. Contrariamente ao ponto de vista defendido pelo Governo alemão também não se pode deduzir o indispensável nexó «interno» entre as duas «prestações» do facto de que «se os passantes dão dinheiro, é apenas porque antes ouviram a música». A execução musical do recorrente podia sem dúvida levar certos passantes a dar-lhe algum dinheiro. Outros, que de qualquer maneira estariam dispostos a fazer um donativo, optam talvez por um montante mais elevado do que se o recorrente não tocasse música e se limitasse a pedir dinheiro. No entanto, o recorrente e os passantes não definem a prestação e a sua contrapartida como os elementos recíprocos de uma troca. Nestas condições, as razões subjacentes à maior ou menor inclinação dos passantes para um donativo são irrelevantes.

22. Concluindo, verifica-se que não se encontra satisfeita a condição da existência de um «nexo interno» na aceção da jurisprudência.

23. Além disso, considero que as contribuições efectuadas pelos passantes não constituem um valor subjectivo (ou uma contrapartida subjectiva)²⁰. Com efeito, falta uma relação (subjectiva), definida pelas *par-*

tes, entre a prestação e a sua contrapartida. Apenas critérios objectivos²¹ permitiriam avaliar, se tal fosse possível, a contrapartida do benefício obtido pelos passantes, o que, segundo a jurisprudência citada, não é todavia suficiente atendendo à exigência de uma prestação de serviços «efectuada a título oneroso».

24. Em consequência, há que responder do seguinte modo à questão prejudicial «1a.» do *Gerechthof te Leeuwarden*:

A actividade que consiste em tocar música na via pública, relativamente à qual não está estipulada qualquer remuneração mas pela qual o interessado recebe, no entanto, certas contribuições, não deve ser considerada uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios.

25. 2. A questão «1b.» distingue-se da questão «1a.» por um elemento de facto suplementar. Assim, para efeitos desta

20 — V. *supra*, ponto 14, terceiro travessão.

21 — Por exemplo a duração média de presença de cada um dos passantes, o montante médio da sua contribuição, etc.

questão, o órgão jurisdicional de reenvio parte do princípio de que a «contribuição»... «é pedida, mesmo que o seu montante não esteja determinado nem possa determinar-se, e pode ser esperada tendo em conta a prática usual». Chamando a atenção para este elemento suplementar, o órgão jurisdicional de reenvio, se o analisarmos mais de perto, suscita a questão de saber se tal caso pode ser equiparado ao de uma contrapartida acordada.

tendo em conta a prática usual». Se tal indicação significasse que se devem esperar, por experiência, contribuições mais ou menos importantes, a mesma não teria qualquer interesse. Com efeito, o montante do donativo feito por cada um dos passantes (como tal resulta já da redacção da questão) não é determinado nem determinável. Em consequência, o costume a que se refere o órgão jurisdicional nacional não cria qualquer relação entre a prestação do recorrente e a contribuição de cada um dos passantes, que seja comparável à que existe no caso de uma troca acordada de prestações.

26. Em minha opinião, convém responder negativamente a esta questão, de modo que mantenho a apreciação anteriormente desenhada.

29. Tal acontece mesmo se na opinião do órgão jurisdicional de reenvio «a mesma pode ser esperada» de um passante médio, em razão de um *costume social*, que responde ao pedido de contribuição feito pelo recorrente. Não podendo o montante da soma paga ser determinado, tal prática também não cria uma situação comparável à resultante de um acordo sobre uma troca de prestações.

27. No que diz respeito em primeiro lugar à circunstância de ser «pedida» uma «contribuição» tal confirma que não se pode invocar qualquer direito relativamente à mesma. Tal facto não permite portanto equiparar o presente caso ao de um acordo sobre uma troca de prestações.

30. Consequentemente, cabe responder do seguinte modo à questão «1b.»:

28. Não se percebe de modo claro o que é que o órgão jurisdicional de reenvio pretende dizer exactamente quando indica que uma «contribuição é pedida... e pode ser esperada

A este respeito é irrelevante que seja solicitada uma contribuição e que, atendendo à prática habitual, a mesma possa ser esperada sob a forma de um montante mais ou menos importante, mas de qualquer modo não determinado nem determinável.

C — Conclusão

31. Resumindo, proponho que se responda do seguinte modo às questões submetidas pelo *Gerechtshof te Leeuwarden*:

- 1) A actividade que consiste em tocar música na via pública, relativamente à qual não está estipulada qualquer remuneração mas pela qual o interessado recebe, no entanto, certas contribuições, não deve ser considerada uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios.
- 2) A este respeito é irrelevante que seja solicitada uma contribuição e que, atendendo à prática habitual, a mesma possa ser esperada sob a forma de um montante mais ou menos importante, mas de qualquer modo não determinado nem determinável.